



Instituto Superior
de Ciências Sociais e Políticas
UNIVERSIDADE DE LISBOA

U LISBOA

UNIVERSIDADE
DE LISBOA

Harmonização Contabilística no Sector Público: Constrangimentos na Adopção das IPSAS

Carla Maria Marques Pereira Ferreira

Orientadora: Prof. Doutora Elisabete Reis de Carvalho

Coorientador: Mestre José Maria Pedro

Dissertação para obtenção de grau de Mestre
em Administração Pública (MPA, especialização em Administração Pública)

Lisboa

2013

VALORIZAMOS PESSOAS

WWW.ISCSP.U LISBOA.PT



**Instituto Superior
de Ciências Sociais e Políticas**
UNIVERSIDADE DE LISBOA

Harmonização Contabilística no Sector Público:

Constrangimentos na Adopção das IPSAS

Carla Maria Marques Pereira Ferreira

MPA – Mestrado em Administração Pública

Especialização – Administração Pública

Orientador: Professora Doutora Elisabete Carvalho

Coorientador: Mestre José Maria Pedro

Lisboa, 2013

VALORIZAMOS PESSOAS

WWW.ISCSP.ULISBOA.PT

The greatest benefit that would flow from harmonization would be the comparability of international financial information.

[John N. Turner]

Agradecimentos

À Professora Doutora Elisabete Carvalho, minha orientadora, pela competência científica e acompanhamento do trabalho, pela disponibilidade, apesar dos inúmeros compromissos profissionais, pela colaboração e amizade revelada, assim como pelas críticas, correcções e sugestões relevantes feitas durante a orientação.

Ao Mestre José Maria Pedro, meu coorientador, pelas proveitosas conversas e conselhos transmitidos ao longo do trabalho, pelas correcções, sugestões e atenta revisão ortográfica da dissertação, pela procura de especialistas para responder às entrevistas e pela amizade.

À Dra. Maria Isabel Castelão Silva, da Inspeção-Geral de Finanças (IGF), pela sugestão na escolha do tema da Tese, pelo apoio ainda numa fase inicial, na correcção das questões a colocar aos entrevistados na Tese e pela compreensão demonstrada durante as minhas ausências na IGF.

Ao Dr. Alexandre Amado, da Inspeção-Geral de Finanças, por ter apoiado este trabalho através da apresentação e pedido feito a especialistas importantes na área do trabalho em análise para a resposta aos questionários, contribuindo desta forma para que fosse possível a execução da tese, assim como pela amizade e apoio sempre demonstrado.

Aos especialistas entrevistados, Professor Doutor João Baptista da Costa Carvalho, Professora Doutora Susana Jorge, Professora Doutora Maria José Fernandes, Dra. Maria Isabel Castelão Silva, Dr. Domingos Melão Martins, pelo tempo disponibilizado na resposta ao extenso questionário contribuindo para uma maior compreensão do tema em análise.

Agradeço a todas as pessoas que, de uma maneira ou de outra, contribuíram para a realização deste trabalho de investigação.

Ao meu marido Luís e às minhas filhas Andreia e Sara pelo apoio familiar, pela paciência e compreensão reveladas ao longo deste trabalho, principalmente na fase final.

Mais uma vez, a todos os meus sinceros agradecimentos.

Resumo

Com o Memorando assinado com a TROIKA em 2011, o Governo assumia “estender a adopção a toda a Administração Central o Plano Oficial de Contabilidade Pública, o que permitirá a integração das três vertentes da contabilidade – a orçamental, a patrimonial e a analítica – e assim conhecer com maior rigor a situação orçamental e patrimonial das entidades públicas, assim como conhecer os custos dos bens e serviços produzidos.” A implementação de práticas uniformes e comparáveis em base de acréscimo para todos os sectores da Administração Pública é crucial para a harmonização dos sistemas contabilísticos de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público. A presente dissertação pretende abordar o impacto da aplicação das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) no Sector Público Administrativo e, particularmente, identificar as consequências dessa implementação na Contabilidade Pública e as possíveis mudanças que poderão ocorrer na Contabilidade Nacional. A investigação efectuada no âmbito deste trabalho pretende apontar os factores facilitadores ou de entrave à aplicação das IPSAS na Administração Pública Portuguesa. A análise centrou-se nas normas internacionais existentes, na situação actual das Administrações Públicas e na opinião de especialistas na área da contabilidade.

Palavras-Chave: contabilidade pública, contabilidade nacional, harmonização, IPSAS, transparência.

Abstract

With the Memorandum signed with the TROIKA in 2011, the Government took "extend adoption to any Central Administration the Official Public Accounts, which allow the integration of the three aspects of accounting - the budget, the sheet and analytical - and so know more accurately the budgetary and equity of public entities, as well as meet the costs of goods and services produced." The implementation of uniform and comparable practices on an accrual basis for all sectors of the public administration is crucial to the harmonization of accounting systems in accordance with the International Public Sector Accounting. This thesis aims to address the impact of the implementation of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and the Public Sector, particularly the consequences of this implementation on Public Accounts and hence what changes may occur in the National Accounts. The research undertaken aims to identify the facilitating or hindering factors concerning the implementation of IPSAS in the Portuguese Public Administration. The analysis focuses on existing international standards, the current situation of the Public Administrations and on the opinion of experts in the field of accounting.

Key-Words: public accounting, national accounting, harmonization, IPSAS, transparency.

Índice

1. Introdução	11
1.1. Contexto da investigação	12
1.2. Relevância do tema	13
1.3. Objectivos e delimitação do âmbito da investigação	14
1.4. Metodologia	15
1.5. Estrutura da Dissertação.....	16
2. Enquadramento Teórico	17
2.1. O Modelo da Nova Gestão Pública.....	17
2.2. A Contabilidade Pública	20
2.2.1. A Contabilidade Orçamental	20
2.2.2. A Contabilidade Patrimonial	22
2.3. A Contabilidade Nacional	24
2.4. Divergências entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional	27
2.5. Avaliação da <i>Accountability</i> na Administração Pública	29
3. Reforma da Contabilidade Pública em Portugal.....	33
3.1. A Evolução da Contabilidade Pública Após 1990 na AP Portuguesa	33
3.2. Perspectiva da Contabilidade no Contexto Internacional	39
3.3. Bases da Proposta de Racionalização do Sector Público.....	43
3.4. Novo Modelo de Organização – Gestão Financeira Pública.....	45
3.4.1. Novo Modelo Orçamental.....	45
3.4.2. Características do Novo Modelo Orçamental.....	45
3.5. Opinião dos Especialistas Entrevistados.....	49
4. Harmonização Contabilística no Sector Público	53
4.1. A Normalização e Harmonização Contabilística	53
4.2. Organismos Normalizadores	56
4.2.1. Organismos Internacionais.....	56

4.2.2.	Organismos Nacionais.....	58
4.2.3.	Necessidade de Informação Harmonizada.....	58
4.3.	Implementação das IPSAS.....	60
4.3.1.	Alterações previstas.....	64
4.3.2.	Avaliação da Adopção das IPSAS	67
4.3.2.1.	Constrangimentos.....	67
4.3.2.2.	Vantagens	70
4.3.3.	Transparência da Informação Financeira	71
4.3.4.	Controlo da Aplicação das IPSAS	73
5.	Conclusões.....	75
6.	Referências bibliográficas.....	85
7.	ANEXO 1.....	90
8.	ANEXO 2.....	93

LISTAS DE SIGLAS

AP – Administração Pública

BCE – Banco Central Europeu

CE – Comissão Europeia

CFP – Conselho das Finanças Públicas

CGE – Conta Geral do Estado

CP – Contabilidade Pública

CN – Contabilidade Nacional

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

DF – Demonstrações Financeiras

DGAEP – Direcção-Geral da Administração e do Emprego Público

DGTF – Direcção-Geral do Tesouro e Finanças

DGO – Direcção-Geral do Orçamento

EM – Estado Membro

EPE – Entidade Pública Empresarial

EPSAS – *European Public Sector Accounting Standards*

ESPAP – Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública

EUROSTAT – *European Statistical*

FMI – Fundo Monetário Internacional

FSB – *Financial Stability Board*

GERAP – Empresa de Gestão Partilhada de Recursos Humanos da Administração Pública

GPEARI – Gabinete de Planeamento, Estratégia, Avaliação e Relações Internacionais

GerFIP – Gestão de Recursos Financeiros em modo partilhado

IASB – *International Accounting Standards Board*

IAS – *International Accounting Standards*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IGF – Inspeção-Geral de Finanças

II – Instituto de Informática

INE – Instituto Nacional de Estatística

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*

LEO – Lei do Enquadramento Orçamental

MFAP – Ministério das Finanças e da Administração Pública

NGP – Nova Gestão Pública

NPM – *New Public Management*

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

NICSP – Normas Internacionais do Sector Público

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OE – Orçamento do Estado

OP – Orçamentação por Programas

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PAEF – Programa de Assistência Económica e Financeira

PEC – Programa de Estabilidade e Crescimento

PIB – Produto Interno Bruto

PDE – Procedimento dos Défices Excessivos

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

POCP –Educação – Plano Oficial de Contabilidade Pública - Educação

POCP – MS – Plano Oficial de Contabilidade Pública – Ministério da Saúde

PPP – Parcerias Público-Privadas

PREMAC - Plano de Redução e Melhoria da Administração Pública

RAFE – Regime de Administração Financeira do Estado

RIGORE – Rede Integrada de Gestão Orçamental e de Recursos do Estado

SEC – Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais

SI – Serviço Integrado

SGMF – Secretaria Geral do Ministério das Finanças

SFA – Serviços e Fundos Autónomos

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SNCP – Sistema de Normalização Contabilística Público

SP – Sector Público

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

UE – União Europeia

UEM – União Económica e Monetária

1. Introdução

Este estudo decorre da necessidade de conhecer a aplicação das IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) ao Sector Público (SP) com o fito de se obter uma harmonização e maior clareza na análise das contas públicas.

A sua adopção é uma das medidas estabelecidas no memorando de Políticas Económicas e Financeiras para Portugal, em 17 de Maio de 2011, mais concretamente no capítulo C. Racionalização do Sector Público – Gestão Financeira Pública, no ponto 12, que refere que: “ (...) A informação orçamental será reforçada. Será obtida, e inicialmente transmitida à CE e ao FMI, informação consolidada das Administrações Públicas numa óptica de caixa, antes de tornar a divulgação pública, em Dezembro de 2011. Adoptaremos um quadro-tipo de dupla entrada das contas e das políticas contabilísticas, consistentes com as Normas Contabilísticas Internacionais do Sector Público, no final de 2012.”

Um dos problemas que se colocam para a concretização desta medida decorre das divergências existentes entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional, e da necessária aproximação destes sistemas contabilísticos que Portugal utiliza na apresentação das contas, conforme citado por Carvalho (2002), “(...) a Contabilidade Pública é uma contabilidade micro, de centenas de entidades e regem-se por normas essencialmente contidas num Plano Oficial de Contabilidade. A Contabilidade Nacional é macro, é um conjunto detalhado de contas e de quadros que permitem dar uma visão completa da actividade económica de um País.”.

Pretende-se harmonização da informação contabilística e económica, de acordo com as políticas e princípios definidos no SEC 95¹, identificando claramente quais os critérios para a classificação das unidades no sector das administrações públicas, se dispõem de contabilidade completa, com documentos contabilísticos onde aparece a totalidade das suas operações económicas e financeiras efectuadas no decurso do período de referência das contas e de um balanço dos seus activos e passivos. (Manual SEC 95, 2002, p. 11)

¹ Regulamento (CE) n.º 2223/96, do Conselho, de 25 de Junho de 1996, relativo ao Sistema europeu de contas nacionais e regionais na Comunidade, publicado no Jornal Oficial – L310, de 30 de Novembro de 1996.

Para tal, o Estado deve dispor de sistemas de informação e instrumentos de gestão adequados à aplicação de forma normalizada de um único Plano Oficial de Contas consistente com os princípios das IPSAS.

Consequentemente, a nossa investigação girará em torno da pergunta de partida infra identificada.

- *Quais os factores críticos a atender na adopção das Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público na Administração Pública Portuguesa?*

Por outras palavras, pretendemos identificar os factores facilitadores ou de entrave à aplicação das IPSAS na Administração Pública Portuguesa.

1.1. Contexto da investigação

A crise orçamental Europeia, especialmente nos países do sul e particularmente em Portugal, veio centrar a discussão em aspectos de endividamento do Estado nos quais a contabilidade sai reforçada para responder às necessidades de informação fiável necessária aos decisores.

Portugal, condicionado por razões de endividamento, foi obrigado a solicitar ajuda externa financeira com um papel interventivo da TROIKA² constituída pelo BCE, CE e FMI, assumindo com estas entidades compromissos de reforço da gestão orçamental, entre eles a alteração à Lei do Enquadramento Orçamental (LEO)³.

Houve decisões quanto à natureza das entidades das Administrações Públicas que fizeram variar o perímetro de consolidação orçamental e trouxeram problemas acrescidos de consolidação (a dívida “escamoteada” com artifícios legais quanto à natureza das entidades, exemplos: hospitais EPE), que o SEC veio clarificar e recolocar no perímetro da consolidação e que se encontra expresso na nova LEO.

² TROIKA – Equipa constituída por três responsáveis que negociaram as condições de resgate financeiro em Portugal, um da Comissão Europeia, um do Banco Central Europeu e outro do Fundo Monetário Internacional.

³ Lei do Enquadramento Orçamental – Lei nº 52/2011, de 13 de Outubro.

Também a conclusão da reforma da adopção da contabilidade patrimonial generalizada a toda a administração pública deverá ser uma prioridade para que a médio/longo prazo seja possível a implementação das IPSAS.

1.2. Relevância do tema

O Estado deve prestar contas da utilização dos dinheiros públicos ao cidadão que, enquanto accionista, exige do Estado rigor e transparência nas contas e responsabilização por parte dos seus executores, que por sua vez é reflectido na apresentação da Conta Geral do Estado (CGE).

As entidades que compõem a Administração Pública⁴ possuem uma particularidade: uma das suas fontes de receitas reside nos fundos inscritos no Orçamento do Estado, ou seja, elas são financiadas por receitas públicas conseguidas, na sua maioria, através da cobrança de impostos, daí que, segundo Pinto e Santos (2005, p. 14), deve-se ter presente que os utilizadores da informação proporcionada pelas entidades públicas, além da gestão e das Tutelas, consistem também em todos aqueles que pagam os seus impostos e que, resultando da evolução da sociedade, são cada vez mais exigentes não só ao nível dos serviços públicos prestados, mas também ao nível da utilização que é dada ao “seu dinheiro”.

Considerando que as regras e práticas contabilísticas são influenciadas pelo ambiente onde se inserem, a internacionalização económica e cultural tem criado um impacto forte sobre a contabilidade, provocando um problema na internacionalização da comunicação financeira.

Neste estudo, numa primeira fase, importa perceber como será feita a convergência da contabilidade pública aplicada ao Sector Público Administrativo para a contabilidade nacional das Administrações Públicas, já que esta implica a transição de uma contabilidade na óptica de caixa para uma óptica de compromissos.

⁴ O sector das AP (Sector Público Administrativo - SPA) divide-se em quatro subsectores: Administração Central (Serviços Integrados e Serviços e Fundos Autónomos), Administração Local, Administração Regional e Segurança Social. A estrutura do Sector Público Português inclui para além do SPA o Sector Público Empresarial e o Sector Empresarial Local.

A aplicação das IPSAS depende muito da normalização contabilística e da contabilidade de acréscimo aplicada ao Estado em sentido lato. O efeito da consolidação e ajustamentos das contas públicas será menor quanto maior for a adopção da contabilidade de acréscimo.

Portugal tem de proceder à harmonização contabilística e à adopção das IPSAS por este ser também um imperativo na União Europeia, nomeadamente nos países pertencentes à União Monetária. Acresce a este condicionalismo, que uma grande diversidade contabilística perturba os utilizadores dos mercados financeiros, as empresas multinacionais e as uniões económicas.

Também importa referir que o processo de harmonização poderá ser facilitado pela mudança ocorrida na forma de gestão do Estado nas últimas décadas. No âmbito da chamada *new public management* (nova gestão pública), que enfatiza o desempenho em detrimento da conformidade legal, novos princípios têm sido referidos como é o caso da economia, eficiência e eficácia. Por via destes três “E’s”, como são tratados, a “*accountability*” ganha uma grande relevância e conseqüentemente, todos os ciclos relacionados com a orçamentação, prestação de contas e controlo (Pinto e Santos, 2005).

1.3. Objectivos e delimitação do âmbito da investigação

A presente dissertação pretende abordar o impacto da aplicação das IPSAS no Sector Público Administrativo e, particularmente, quais as consequências que essa implementação pode provocar na Contabilidade Pública e decorrente influência na Contabilidade Nacional.

Considerando que o principal objectivo é analisar o impacto da harmonização contabilística no Sector Público, torna-se necessário:

- Compreender a evolução da contabilidade pública desde os anos 90;
- Caracterizar e analisar as divergências entre os dois sistemas de contabilidade aplicados na Administração Pública Portuguesa: Contabilidade Pública e Contabilidade Nacional;

- Conhecer as bases da proposta de racionalização do sector público, nomeadamente na gestão financeira pública;
- Descrever o novo Modelo de organização da Gestão Financeira Pública decorrente da proposta governamental;
- Compreender as justificações históricas e de contexto internacional;
- Identificar e analisar as alterações previstas;
- Avaliar as vantagens e os constrangimentos da adopção das IPSAS;
- Identificar eventuais diferenças entre a normalização e a harmonização no sistema contabilístico adoptado.

O estudo feito concentra-se essencialmente de uma forma geral nas vantagens ou desvantagens que se conhecem da aplicação das IPSAS e dos factores essenciais para a implementação deste normativo internacional.

Para tal, foram descritos de forma resumida os sistemas contabilísticos utilizados na AP em Portugal, a sua evolução até hoje, o que está a ser feito na normalização da contabilidade pública e a importância/função dos organismos envolvidos para que seja possível implementar as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público à AP Portuguesa.

1.4. Metodologia

A metodologia escolhida para desenvolver este trabalho é a qualitativa, pois pretendeu-se analisar todos os dados obtidos através das diferentes técnicas utilizadas, e descrever os diferentes resultados, mas também sensibilidades, organizando assim um modelo que permita responder à pergunta de partida.

Para tal, foram utilizadas algumas técnicas de investigação, nomeadamente a pesquisa bibliográfica, análise documental e a entrevista semiestruturada.

Em relação à análise documental, recaiu em fontes oficiais como os diplomas legais ou relatórios institucionais que enquadram o tema a desenvolver, com o objectivo de recolher dados fiáveis que permitam interpretar de forma realista o actual funcionamento dos sistemas contabilísticos e da prestação de contas.

A entrevista semiestruturada foi utilizada para colhermos as opiniões de especialistas e principais intervenientes na respectiva área de estudo.

1.5. Estrutura da Dissertação

A presente dissertação foi estruturada em três partes, para além da Introdução e das Conclusões.

Apesar de ter sido incluído um ponto na parte dois com a opinião de informadores qualificados que foram entrevistados, optamos por recorrer aos resultados das entrevistas realizadas em complemento à descrição da pesquisa bibliográfica e análise documental e isso ocorrerá ao longo da dissertação.

Na primeira parte, faz-se um enquadramento teórico da Contabilidade Pública no modelo da nova gestão pública e a importância da Contabilidade Nacional, bem como uma referência às divergências que existem nestas duas contabilidades, seguido de uma breve avaliação da *Accountability* na Administração Pública.

Na segunda parte, faz-se uma breve síntese da actual Reforma da Contabilidade Pública Nacional e Internacional, identificando as características e alterações do novo modelo de organização no Sector Público referente à Gestão Financeira Pública, terminando com uma síntese da opinião de vários especialistas entrevistados no âmbito deste trabalho (ver desenvolvimento no Anexo 2).

Na terceira parte, faz-se uma análise à necessidade de harmonização contabilística no Sector Público, identificando os organismos internacionais e nacionais responsáveis pela normalização e consequente harmonização da Contabilidade Pública e Nacional. Esta parte termina com as questões relacionadas com a implementação das IPSAS, focando as principais alterações, os constrangimentos e possíveis vantagens da sua aplicação, dando relevo à transparência e ao controlo dessas normas internacionais de contabilidade.

Por último, são apresentadas as principais conclusões, demonstrando como foram alcançados os objectivos propostos. São ainda evidenciados os principais contributos deste estudo, bem como enunciadas algumas sugestões para investigações futuras.

2. Enquadramento Teórico

2.1. O Modelo da Nova Gestão Pública

O modelo da Nova Gestão Pública (NGP) surge devido à ineficiência e consequente decadência do modelo burocrático que se revelou inflexível e inadequado à gestão pública moderna, preocupado fundamentalmente com a lei e o seu cumprimento (Carvalho, 2009).

Esta nova perspectiva, a *New Public Management*, parece ter sido facilmente adoptada pelas diversas administrações públicas, generalizando-se, e Hood (citado por Carvalho, 2001, p. 46) afirma mesmo que esta “é uma das mais surpreendentes tendências internacionais na administração pública”. Para tal terão contribuído inúmeros factores, interdependentes, de ordem social, económica e política dos quais se destacam:

- os discursos reformistas e as recomendações emanadas de organizações internacionais como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), o Banco Mundial, as Nações Unidas, o Fundo Monetário Internacional (FMI) (Carvalho, 2008);
- a necessidade comum a várias administrações em emagrecer a despesa pública e o aparelho do estado (Carvalho, 2001), em resposta ao choque petrolífero dos anos 70 que mergulhou as sociedades numa crise económica e ao aumento do peso dos gastos sociais por incremento das políticas inscritas num modelo de estado-providência (Mozzicafredo, 2001);
- desenvolvimento da automação na produção e na distribuição dos serviços, alteração de agenda cada vez mais centrada na concepção e aplicação de políticas públicas e nos estilos de gestão em resposta a uma opinião pública que criticava a ineficiência e ineficácia do Estado (Carvalho, 2008) e que se mostrava crescentemente exigente e com expectativas de melhor qualidade dos serviços e no atendimento (Mozzicafredo, 2001).

Na realidade torna-se difícil de explicar a elevada popularidade da NPM, uma vez que muitos dos argumentos explicativos parecem não encaixar nas expectativas encontradas nos vários países da OCDE e que implementaram a NPM (Hood, 1995), o que provavelmente significa que variados factores terão influenciado, em diferentes graus, a sua adopção nos diversos países.

Segundo Carvalho (2001) os princípios da NGP implicam uma mudança na forma como os serviços públicos estão organizados e no modo como são geridos, defendendo-se uma maior preocupação com os cidadãos e as suas necessidades, o que justifica a maior flexibilidade da gestão pública. O modelo da NGP assenta nos princípios da redução das diferenças entre o sector público e o sector privado e do maior foco atribuído à responsabilidade baseada nos resultados, em vez da preocupação exclusiva com a responsabilidade sobre actividades e processos.

Sendo certo que diversas experiências indicam que algumas das funções do Estado podem ser «privatizadas», também é certo que existe um núcleo duro de funções essenciais que o Estado deve manter na sua esfera imediata (as funções que garantem a coesão social). E é tendo em conta estas funções que fará sentido discutir o modelo organizativo e de gestão da administração pública (Carapeto e Fonseca, 2006). Para Carapeto e Fonseca (2006), algumas correntes mais recentes já ultrapassaram o endeusamento da gestão privada (cuja aplicação colheu diversas experiências menos positivas em vários países), defendendo um novo modelo de gestão pública que liga o modelo burocrático à sociedade civil, através da noção de *tape management*. Ou seja, uma gestão que tende a assentar, não na aplicação linear de técnicas de gestão do sector privado, mas na introdução de formas de transparência, de *accountability*, de participação e de equidade sobre o modelo burocrático, para modernizar e minorar as suas disfunções.

Portugal começa nos inícios dos anos 90 a acompanhar o ritmo da mudança que se verifica nos Países mais desenvolvidos, sendo fundamental actuar no aumento da transparência e da responsabilidade do serviço público prestado.

A abordagem gestionária da administração pública foi a predominante nas duas últimas décadas do século XX, segundo Carapeto e Fonseca (2006), citando König (1999), quando este refere que “Para esta corrente, a democracia e o Estado de direito não são as preocupações essenciais”.

Pois para os autores supracitados no parágrafo anterior, esta abordagem está directamente relacionada com os constrangimentos financeiros (excesso de despesas públicas, dívidas públicas elevadas), pelo que aquilo que se valoriza é a lógica de mercado: dá-se primazia à liberalização e à privatização de actividades económicas e sociais, à desregulamentação, à delegação e à devolução de poderes e a uma filosofia de

administração com a introdução de técnicas de gestão inspiradas nos modelos da gestão do sector privado (onde se incluem, designadamente, as alterações ao estatuto profissional dos funcionários públicos), balizada por preocupações de eficiência e eficácia (Bilhim, 1998), e a iniciativas de desburocratização e de aproximação da administração pública aos cidadãos, nomeadamente através da simplificação de normas e procedimentos administrativos e da redução do peso da administração central.

É neste contexto que podemos enquadrar e justificar a actual reforma da contabilidade pública ao nível internacional. De facto, diferentes países que integram a União Europeia deixaram de produzir apenas informação elaborada na base de caixa para elaborarem também informação financeira e económica elaborada na base do acréscimo ou da especialização dos exercícios. A contabilidade de caixa ocorre quando as receitas e as despesas só se registam no momento em que se verifica o respectivo pagamento e a contabilidade de compromissos caracterizada por registar as transacções quando a organização está comprometida com o pagamento das mesmas (Carvalho, J. & Martinez, V. & Pradas, L., 1999).

Os autores supracitados referem ainda, que perante a insuficiência da contabilidade pública tradicional em enfrentar os novos objectivos de informação para a gestão e tomada de decisões das administrações públicas, quando a sua única finalidade era executar, liquidar e controlar o orçamento, foi necessário iniciar uma profunda reforma nesse sistema contabilístico, tendo-se assistido à reforma dos seus princípios básicos, transformando-se num instrumento de grande importância de informação de gestão e tomada de decisões.

A informação que os diferentes utilizadores obtêm do actual sistema de contabilidade pública abarca, não só o objectivo orçamental referido, mas também outros de carácter patrimonial e de gestão. Assim, a contabilidade pública deverá continuar a ter os fins tradicionais de controlo da legalidade e, além disso, objectivos de informação da eficiência, eficácia e economia (Carvalho, J. & Martinez, V. & Pradas, L., 1999). Para estes autores, a concretização de objectivos tais como, o conhecer em cada momento a situação orçamental, de tesouraria, patrimonial e económica das administrações públicas, que facilite e justifique a tomada de decisões, que é uma das etapas da reforma da contabilidade pública, era a necessidade de uma normalização contabilística para o sector público.

Nas últimas décadas, no âmbito da *New Public Management*, a Contabilidade Pública tem conhecido reformas consideráveis a nível mundial, (citado por Jorge, 2012, p. 48) das quais se podem destacar as seguintes características gerais (Vela Bargues, 1996; Brusca e Condor, 2002; Benito et al., 2007):

- Adoção da base de acréscimo com uma aproximação progressiva à contabilidade empresarial;
- Tendência para harmonização dos sistemas contabilísticos entre os vários níveis de governo dentro de um país;
- Aproximação da Contabilidade Pública às contas nacionais, de modo a que os ajustamentos, reclassificações e eliminações sejam mais fáceis e fiáveis.

Por outro lado, os Países da União Europeia passaram também a elaborar informação para as entidades europeias, dando-se especial relevo às restrições impostas no âmbito do controlo do deficit público e da obediência ao estabelecido pelo Sistema Europeu de Contas.

É desta forma que no âmbito do Programa de Assistência Económica e Financeira (PAEF) existe a necessidade de uma gestão de contas públicas caracterizada pelo reforço da responsabilidade, do compromisso, através de uma gestão responsável dos recursos públicos, da transparência no planeamento das acções públicas assentes em princípios da NPM com ênfase na eficácia, eficiência, economia, ética e equidade.

2.2. A Contabilidade Pública

2.2.1. A Contabilidade Orçamental

A Contabilidade Orçamental é o sistema contabilístico que tem como objectivo principal o registo e o controlo do orçamento, das despesas e das receitas (Carvalho, J. & Martinez, V. & Pradas, L., 1999).

A principal característica da contabilidade orçamental é registar unicamente operações de despesa e receita, desde a sua previsão até ao pagamento ou recebimento, pelo que, deste sistema contabilístico não se obtém nem o valor do património da instituição, nem o valor do custo por projecto ou por centro de responsabilidade ou por actividade (Carvalho, J. & Martinez, V. & Pradas, L., 1999).

Esta contabilidade utiliza o Método de Escrituração Contabilística das partidas simples ou unigrafia que consiste na inscrição em cada conta dos movimentos que lhe são respeitantes, sem qualquer interligação com inscrições feitas em outras contas.

É através da Contabilidade Orçamental que se regista o Orçamento do Estado que culmina na prestação de contas anual do Governo através da Conta Geral do Estado.

Existem excepções que estão previstas na Lei do Enquadramento Orçamental (art. 12º-D), relativamente ao carácter anual do Orçamento, ou seja, situações de carácter plurianual que devem estar obrigatoriamente previstas no conteúdo do orçamento, por exemplo, na possibilidade de contratar despesas em ano diferente da sua execução, sem necessidade da sua previsão no Orçamento do ano em que estas estão a ser contratualizadas.

De acordo com o sistema de gerência, o Orçamento de Estado português apresenta a previsão das cobranças de receitas e os pagamentos de despesas de um determinado ano económico. O sistema alternativo seria o de exercício que apresentaria, a ser utilizado, o conjunto de cobranças e pagamentos resultantes de créditos e dívidas de um determinado ano económico (Pinto e Santos, 2005).

Para Pinto e Santos (2005) a utilização do sistema de gerência actual, facilita o controlo dos défices excessivos e sucessivos, assim como torna mais célere o fecho da Conta Geral do Estado, pois é mais fácil fechar contas por Tesouraria do que por conta corrente com diversas entidades. Porém, por outro lado, esta opção coloca alguns problemas na elaboração da contabilidade nacional, uma vez que os pagamentos de dívidas de orçamento findos devem estar contidos nesses anos económicos e não no de pagamento, colocando-se a mesma situação para as receitas liquidadas em anos diferentes da sua cobrança.

As principais limitações e desvantagens da Contabilidade Orçamental refere Pinto e Santos (2005) estão relacionadas com a ausência de registo sistemático e acompanhamento do Património, não permitir a elaboração de um Inventário e Balanço do Estado, falta de distinção entre o pagamento e o consumo de recursos, dificuldade no acompanhamento e controlo de contas correntes, a falta de comparabilidade de um ano para o outro, susceptibilidades de praticar actos contabilísticos pouco claros/transparentes (como por exemplo, o reescalonamento de compromissos sem

saldo orçamental, registo de cobranças cujos reembolsos e restituições serão apenas visíveis no ano seguinte), e ainda, a dificuldade na concretização de indicadores da economia, eficiência e eficácia por não prever a inclusão de dados operacionais e económicos.

2.2.2. A Contabilidade Patrimonial

A contabilidade financeira ou patrimonial é o sistema que tem como objectivo principal o registo de todas as operações que alteram a composição quantitativa ou qualitativa do património da instituição, permitindo a este sistema obter informação da situação económica, financeira e o seu valor patrimonial. Este sistema é designado por Contabilidade Geral, Contabilidade Financeira ou Contabilidade Patrimonial (Carvalho, J. & Martinez, V. & Pradas, L., 1999).

Esta contabilidade utiliza o Método das partidas dobradas ou digráfico onde todo o débito numa conta origina um crédito noutra ou noutras e vice-versa.

Os conceitos de acréscimo ou *accrual* utilizados na contabilidade patrimonial com significado equivalente correspondem à totalidade dos registos dos activos e passivos, das receitas e despesas de uma entidade, independentemente da ausência de uma transacção em dinheiro.

A nova gestão pública exige cada vez mais informação sobre a aplicação dos meios financeiros, bem como a uniformização de critérios contabilísticos de modo a verificar que na realização das despesas públicas, os requisitos de economia, eficiência e eficácia a par da conformidade legal e regularidade financeira, são respeitados.

A contabilidade de acréscimo (contabilidade patrimonial) é o único sistema de informação geralmente aceite que proporciona uma imagem completa e fiável da situação económica e financeira e do desempenho de uma entidade ou globalmente da administração pública, pois reúne a totalidade dos activos e passivos, bem como das receitas e despesas de uma entidade, durante o período a que as contas se referem e no momento em que são fechadas e permite consolidar os dados das entidades num conjunto global mais rico.

Esta adopção tem a sua justificação no facto de a contabilidade de base de caixa não permitir determinar os activos e passivos da entidade, não reconhecer os custos e proveitos como numa base de acréscimo, incentivar a um comportamento não económico, dificultar a avaliação de “capitais próprios” inter-gerações. Ou seja, não permite analisar se uma geração está a viver “dentro das suas possibilidades” ou se está a consumir recursos que não está a produzir, comprometendo as gerações futuras (Carvalho, 2009).

A contabilidade de acréscimo implica o registo das entradas não no momento em que são efectuados os pagamentos em numerário, mas quando o valor económico é criado, transformado ou extinto, ou quando se criam, transformam ou extinguem os créditos e as obrigações. Na contabilidade de caixa, as transacções são registadas no momento em que o montante é recebido ou pago. A contabilidade de acréscimo é economicamente mais sólida do que a contabilidade de caixa, razão pela qual o enquadramento contabilístico da supervisão orçamental na UE, o SEC 95, se baseia no princípio da especialização (ou acréscimo).

Na opinião dos especialistas entrevistados a contabilidade de acréscimo (óptica de compromissos) tem vantagens face à contabilidade orçamental (óptica de caixa) na medida em que permite antecipar novas obrigações susceptíveis de gerar endividamento.

A contabilidade de acréscimo permite o reconhecimento, mensuração e relato de elementos das contas públicas que vão para além das despesas e receitas, nomeadamente, activos, passivos, gastos e rendimentos. Estas diferenças resultam em mais e melhor informação para avaliar a sustentabilidade financeira das entidades públicas e, em última instância, dos governos.

Para os peritos entrevistados no âmbito desta dissertação, apesar dos dois sistemas de contabilidade (caixa e compromisso) serem complementares na prestação de informação para o SEC, a contabilidade na base de compromissos pede mais informação do que a contabilidade na base de caixa, modelo muito limitado e em desuso.

2.3. A Contabilidade Nacional

A contabilidade nacional (CN) ou sistema nacional de contas (SNC) é um instrumento que representa, sintetiza e quantifica as transacções realizadas numa economia. Apesar de partilhar muitas características com a contabilidade das empresas, a contabilidade nacional é baseada em agregados económicos.

As contas nacionais representam de uma maneira geral a produção, o rendimento e a despesa dos agentes económicos dentro de uma economia, incluindo as transacções com o resto do mundo, e a sua riqueza. O sistema de contas nacionais tanto regista fluxos como stocks no final do período, assegurando que os fluxos coincidem com os novos stocks. Na contabilidade nacional, há uma grande variedade de agregados como o produto interno bruto – o mais conhecido –, o rendimento disponível, a poupança e o investimento.

A classificação dos sectores institucionais de acordo com o sistema contabilístico da Comunidade Europeia, Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC) de 1995, é a seguinte (Carvalho, J. & Martinez, V. & Pradas, L., 1999, p. 31):

- Sociedades não financeiras (S 11);
- Instituições financeiras (S 12);
- Administrações públicas (S 13);
- Famílias (S 14);
- Instituições privadas sem fins lucrativos (S 15);
- Resto do mundo (S 2).

É através da contabilidade nacional que se apura o défice e a dívida das administrações públicas definido no SEC 95.

O sector das administrações públicas agrega todas as unidades institucionais cuja função principal é a produção de bens e serviços não mercantis. A unidade institucional pública é mercantil se for financiada principalmente pelas famílias, pelos empregados e por empresas de seguro privadas. Neste caso, os preços dizem-se economicamente significativos e os custos de produção são cobertos pelas vendas em mais de 50 por cento. O critério dos 50 por cento deve ser aplicado tendo em conta uma série de anos. O cumprimento deste critério é importante dado que caso a entidade pública não o cumpra, contará para o cálculo do défice e da dívida das administrações públicas, o que

pode levar à “derrapagem” destes indicadores (Revista da OTOC, ano XIII, nº152, citado por Rodrigues, Out., 2012, p. 41).

A autora supracitada referia que “Infelizmente, muito dos gestores públicos não estão alertados para a necessidade de seguir de perto este indicador, nem sabem como se calcula.”.

No contexto da Contabilidade Nacional são aplicadas as regras definidas no Sistema Europeu de Contas (SEC) 95, o qual estabelece o princípio da especialização económica de onde resulta que a contabilização das despesas e das receitas deve reportar-se ao período em que as mesmas foram economicamente realizadas e se tornaram devidas e não quando ocorreram os respectivos pagamentos ou cobranças. O SEC 95 reconhece que no caso das Administrações Públicas “é por vezes difícil executar uma transformação exacta de uma base de caixa para uma base de especialização económica”, razão porque, para várias rubricas, se admitem simplificações ao princípio *accrual*, aproximando-o de uma óptica de compromissos. (Revista Contemporânea Contabilidade, ano 06, v.1, nº12, p.75-86, citado por Santos e Sarmiento, Jul./Dez., 2009, p. 76).

Existindo uma ligação estreita entre a informação produzida pela Contabilidade Pública e pela Contabilidade Nacional, é essencial que os procedimentos estejam uniformizados e que a legislação seja coerente entre si e com o que estabelece o SEC 95. Neste contexto, a correta determinação dos encargos assumidos e não pagos é de extraordinária importância para efeitos de determinação do défice na óptica de Contas Nacionais.

Referia Rodrigues (2012) que no seminário realizado em março de 2012, organizado pela IFAC, sobre a crise das dívidas soberanas, concluiu-se pela necessidade de adoção do princípio do acréscimo para melhor medir e gerir as posições orçamentais, notando que a crise actual veio chamar a atenção para as deficiências associadas com a informação baseada em caixa, dado que actualmente há muitos passivos que não são registados.

Para garantir o cumprimento das metas orçamentais do Programa de Assistência Económica e Financeira, e a interrupção de acumulação de dívidas foi necessário adoptar procedimentos mais estritos e de emergência visando o controlo dos

compromissos assumidos pelas entidades públicas, tendo surgido a Lei nº 8/2012, de 21 de Fevereiro, que vem estabelecer as regras aplicáveis à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas.

Referia a Lei supracitada, acerca do conceito de compromisso assumido, que este passou a estar associado sempre que é executada uma acção formal pela entidade, como sejam a emissão de ordem de compra, nota de encomenda ou documento equivalente, ou a assinatura de um contrato, acordo ou protocolo, podendo também ter um carácter permanente e estar associados a pagamentos durante um período indeterminado de tempo.

Deixou-se o enfoque do controlo da despesa nos pagamentos para estar presente no momento da assunção do compromisso, momento a partir do qual a despesa é incorrida, não havendo alternativa que não seja o pagamento.

O Manual do SEC 95 refere que: “Os contabilistas nacionais analisam cuidadosamente o enquadramento jurídico das unidades e operações para as classificar. No entanto, é por vezes importante olhar para além da forma jurídica de uma unidade institucional ou fluxo económico e registar a realidade económica.”

Contudo, para alguns especialistas, os dois regimes de contabilidade (pública e nacional) não são possíveis de se relacionar, a não ser no apuramento das Contas Nacionais. Para o reporte no âmbito das contas nacionais (Procedimento dos Défices Excessivos) segue-se o SEC 95, assente na base de acréscimo. A fonte de informação para as contas nacionais, no que respeita ao sector das Administrações Públicas vem do relato orçamental, da Conta Geral do Estado que é ainda em base de caixa e alguns ajustamentos, de várias categorias, têm que ser feitos para reconciliar os valores que vêm das contas públicas, para passar para as contas nacionais. Porém nesta conciliação, há ajustamentos que nada têm a ver com as diferentes bases contabilísticas, mas com outras coisas como a tipologia de certas operações, que entram ou não para o défice/excedente na óptica das Contas Nacionais.

2.4. Divergências entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional

Em função da evolução das estruturas das economias modernas dos países que integram a União Económica e Monetária (UEM), houve necessidade de alterar o actual SEC, com o objectivo de se obterem informações comparáveis, actualizadas, fiáveis e harmonizadas sobre a estrutura da economia e a evolução da situação económica de cada Estado-Membro.

Actualmente, a União Europeia usa o Sistema Europeu de Contas (SEC 95), mas no próximo ano entra em vigor o novo sistema nacional de contas, ou seja, o SEC 2010⁵ que vem alterar alguns critérios no apuramento das contas nacionais. No Relatório do 1º Trimestre de 2013 do Conselho das Finanças Públicas⁶, da análise efectuada às contas das Administrações Públicas é entendido que o novo SEC poderá agravar o défice referindo que “A aplicação, a partir de 2014, do recém-aprovado SEC 2010 levará à integração de mais empresas públicas no perímetro das administrações públicas. Assim, constituem fatores de risco, que poderão conduzir a um aumento da dívida pública: (i) a reclassificação de empresas que se encontram fora do perímetro das administrações públicas, e (ii) o reconhecimento de pagamentos em atraso a fornecedores como componente da dívida pública. Eventuais reclassificações de investimento das PPP poderão ter também impacto na dívida, de sinal ainda desconhecido.”

No Regulamento do novo SEC pode ler-se que este sistema é um quadro contabilístico, compatível a nível internacional, que descreve de forma sistemática e pormenorizada o total de uma economia (isto é, uma região, um país ou um grupo de países), as suas componentes e as suas relações com outras economias na sua totalidade. O regulamento salienta o facto da metodologia do SEC 2010 ter a mesma estrutura do SEC 95 nos primeiros treze capítulos, mas com novos onze capítulos sobre aspetos do sistema que refletem desenvolvimentos em matéria de medição das economias modernas, ou de utilização do SEC 95 na União Europeia.

⁵ Regulamento (UE) n.º 549/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 21 de maio de 2013, relativo ao sistema europeu de contas nacionais e regionais na União Europeia, publicado no Jornal Oficial da União Europeia - L174, de 26 de junho de 2013.

⁶ O Conselho das Finanças Públicas é um órgão independente, criado pelo artigo 12.º-I da Lei de Enquadramento Orçamental (Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto), aditado pelo artigo 3.º da Lei n.º 22/2011, de 20 de maio, que procedeu à 5.ª alteração daquela Lei. Tem por missão proceder a uma avaliação independente sobre a coerência, o cumprimento dos objetivos definidos e a sustentabilidade das finanças públicas, promovendo, simultaneamente, a sua transparência.

Para além das alterações conceptuais, o SEC 2010 tem diferenças importantes no que respeita ao âmbito, com novos capítulos sobre as contas satélite⁷, as contas das administrações públicas e as contas de resto do mundo. Além disso, os capítulos sobre as contas trimestrais e as contas regionais foram significativamente ampliados.

Já na relação das IPSAS com o SEC concluem os entrevistados que estas têm como principal utilizador o gestor de cada entidade contabilística, enquanto o SEC preocupa-se com a contabilidade nacional e a prestação de contas à UE (macro), a outra é de uma contabilidade micro que está relacionada com a contabilidade pública. Infelizmente a contabilidade nacional não se entende com a informação do POCP. Uma adopção total das IPSAS aproximaria os dois sistemas.

Para Rodrigues (2012) a divergência existe pelo facto dos serviços e fundos autónomos (SFA) conseguirem implementar a contabilidade da base do acréscimo e dos serviços integrados (SI) continuarem a aplicar a base de caixa modificada, que provoca dificuldades na consolidação de contas entre entidades dos SFA e dos SI. Para além da base de registo, existe outra divergência importante entre a CP e a CN que resulta da valorimetria utilizada nas transacções. Assim, as diferenças que podem ser encontradas entre a CN do sector das AP e a CP resultam (Jesus, 2008):

- Da definição das entidades que integram o conceito de sector público, que é mais abrangente na CP do que na CN das administrações públicas, visto que esta apenas inclui as unidades institucionais públicas não mercantis;
- Do uso da base de acréscimo na ótica da CN, enquanto a CP assenta na base de caixa, na base de caixa modificada ou na base do acréscimo;
- Da valorimetria das transacções reconhecidas que a CN considera deverem ser valoradas a preços de mercado, enquanto o custo histórico (de aquisição ou de produção) prevalece no âmbito da CP.

Ao nível da CP, Portugal continua a aplicar o POCP e os diferentes planos sectoriais, com diferentes bases de registo, o que leva à falta de convergência e a dificuldades na consolidação. Esta convergência minimiza a necessidade de ajustamentos (que actualmente são necessários e muitas vezes põem em causa a credibilidade da

⁷ As contas satélites fornecem uma estrutura ligada à contabilidade central e que permite que a atenção seja focada num determinado campo ou aspecto da vida económica e social no contexto das contas nacionais; exemplos comuns são as contas satélite para o meio ambiente, ou de turismo.

informação, quer da CP quer da CN) (Revista da OTOC, ano XIII, nº152, citado por Rodrigues, Out., 2012, p. 41).

A existência no sector Público de planos sectoriais adaptados ao POC, sem normas gerais de enquadramento, originou que vários sectores da AP não adoptassem os princípios contabilísticos e os critérios valorimétricos de forma uniforme e consistente, que os códigos das contas correspondessem a conteúdos diferentes consoante o sector, não fossem previstas contas específicas para o acompanhamento da execução orçamental, não permitindo o controlo numa perspectiva de compromisso e de caixa, não sendo possível proceder, de forma automática, à consolidação de contas para o conjunto da AP (Pinto e Santos, 2005).

A contabilidade na base de acréscimo, generalizada na AP, com base nas normas internacionais permitirá evoluir para a consolidação de contas e para uma elaboração das contas nacionais macro para efeitos estatísticos mais fácil, embora seja necessário eliminar algumas diferenças de critério em termos de reconhecimento e mensuração.

A Directiva 2011/85/EU do Conselho aconselhava a necessidade de conciliar as Contas Nacionais, uma vez que muitos EM reportam a informação em base de caixa na Contabilidade Pública, através de “Um quadro de harmonização identificando detalhadamente a metodologia utilizada para a transição entre os dados baseados na contabilidade de caixa (ou os valores equivalentes da contabilidade pública se os dados baseados na contabilidade de caixa não estiverem disponíveis) e os dados baseados no SEC 95.”

2.5. Avaliação da *Accountability* na Administração Pública

O Relatório do OE 2012 referia que “no plano contabilístico, as regras relativas à elaboração e execução do orçamento assentam num detalhe e complexidade excessivos, dificultando o controlo por parte dos órgãos competentes e a gestão por parte dos organismos.”

Para Pollitt e Bouckaert (2004, p. 67) as reformas orçamentais têm sido generalizadas e conduzidas por dois principais factores externos.

A primeira razão tem a ver com a restrição do crescimento da despesa pública por razões macroeconómicas, em muito relacionadas com os altos e baixos da economia. A segunda razão está relacionada com a melhoria de desempenho dentro do sector público para os tipos de orçamento e gestão financeira que podem estimular uma maior eficiência ou eficácia, ou melhor qualidade, ou uma mistura dos três.

Em vez das dotações financeiras anuais dos orçamentos serem gradualmente ajustadas, legalizadas, de forma que no fim da legislatura de cada Governo fossem prestadas contas, o processo orçamental tornou-se intimamente ligado com a medição do desempenho da gestão operacional.

Os autores supracitados referem que a primeira reacção de alguns governos quando pressionados sobre as despesas era feita através dos ministérios das Finanças, efectuando cortes nos programas (pressão de cima para baixo), o que nem sempre é positivo, pois o corte oportunista da parte dos governos, pode gerar um ambiente altamente imprevisível e negativo para os gestores operacionais, quando de repente estes descobrem que perderam parte do seu orçamento por nenhuma razão relacionada com o bom desempenho da sua gestão.

Uma segunda reacção para a poupança foi, talvez, mais compatível com a melhoria do desempenho, decorrendo do modo seguinte: o ministério central fixa um conjunto de políticas com tectos gerais, mas dentro daqueles responsabiliza, delega a alocação de determinados serviços, programas ou projectos a políticos locais e/ou gestores. Esta abordagem faz permitir a determinação local de prioridades.

Actualmente em Portugal, de forma a cumprir o estabelecido no Programa de Ajustamento Económico Financeiro, coloca-se a necessidade da revisão dos actuais procedimentos orçamentais e contabilísticos e da prestação de contas, quer relativamente à forma quer relativamente ao conteúdo.

A revisão da Lei de Enquadramento Orçamental (Lei nº 52/2011, de 13 de outubro) permitiu introduzir alterações significativas ao processo orçamental, que se traduzirão em melhorias visíveis no domínio da transparência orçamental, permitindo minimizar significativamente algumas fragilidades do processo orçamental. Nomeadamente, por força da aplicação do seu artigo 2.º sobre o âmbito de aplicação, verificou-se uma aproximação do universo da contabilidade pública ao universo da contabilidade

nacional. A falta de coincidência entre o universo das entidades consideradas em contabilidade pública e em contabilidade nacional, para além de ser um factor de fragmentação do orçamento, tornava difícil a comparação das duas ópticas contabilísticas, não contribuindo assim para a transparência da informação (Relatório do Orçamento de Estado, 2013).

Assim, passaram a integrar o Orçamento do Estado as entidades públicas que, independentemente da sua natureza e forma, tivessem sido incluídas no sector das Administrações Públicas no âmbito das Contas Nacionais publicadas pelo Instituto Nacional de Estatística no ano anterior ao da apresentação do Orçamento, sendo para o efeito equiparadas a Serviços e Fundos Autónomos (Relatório do Orçamento do Estado, 2013).

Na maioria das vezes, a prestação de contas é composta por documentação extensa, confusa e repetitiva, sem ter em conta a medição e comparação dos resultados.

Os resultados da prestação de contas devem ser comparados com o passado, com a restante economia e com outros sectores públicos de modo a permitir a tomada de decisões fundamentadas.

É reforçada a necessidade de revisão do processo de prestação de contas, subjacente à mudança de atitude assente numa cultura generalizada de transparência e responsabilidade. Espera-se que a adopção dos princípios das IPSAS aumente a referida transparência na prestação de contas e responsabilização, mantendo-se, no entanto, o reporte de informação em parte em base de caixa no processo de prestação de contas devido à necessidade de prever as necessidades de tesouraria e financiamento em termos globais.

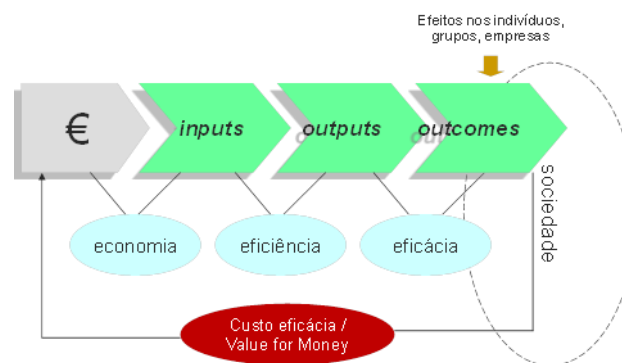
É visível que a aplicação da harmonização ao sector público português terá um impacto considerável, exigindo maiores esforços, uma vez que a maioria dos organismos públicos ainda só têm uma contabilidade em regime de caixa, não obstante o POCP ser de 1997 e a Lei de Bases de Contabilidade Pública de 1990. Apesar de a legislação já prever o POC para os serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira, a sua aplicação foi lenta, estando ainda neste momento, em 2013, a ser aplicada pela primeira vez a alguns organismos da Administração Pública.

Neste momento pretende-se a apresentação das contas nacionais de acordo com um modelo de normalização contabilística em Portugal que abranja simultaneamente o SEC95, as IFRS e as IPSAS, que só é possível com a aplicação de políticas firmes e claras, com a formação intensiva dos políticos e funcionários da Administração, de forma a contribuir para uma maior cultura de *accountability* e de rigor na gestão dos recursos públicos.

De acordo com Pollitt e Bouckaert, consistente com o já referido anteriormente, contribuirão certamente para a melhoria da gestão financeira do Estado as auditorias efectuadas no sector público, tais como: as auditorias financeiras, de conformidade legal e de desempenho, onde a preocupação reside, para além da legalidade e regularidade processual, nos problemas de desempenho, ou seja, o dinheiro foi gasto em objectos devidamente aprovados, através dos procedimentos correctos? Há indícios de despesas não autorizadas ou corrupção? Os auditores podem ser designados para procurar vestígios – itens que foram comprados em despesas desnecessárias, ou itens que foram comprados legalmente, mas que não estão sendo muito usados.

Os valores apresentados podem estar correctos, mas até que ponto estes serão confiáveis? Todas as transacções foram registadas, e estão registadas com precisão? Isto é, em efeito, uma auditoria do desempenho do sistema da organização de auditoria interna.

A avaliação de *accountability* na AP pressupõe a existência de informação fiável sobre recursos e resultados obtidos. A designação de um responsável na AP pressupõe uma missão, um objetivo a atingir com efeitos na sociedade, isto é, nos indivíduos ou nas empresas, que deve ser medido. Ora, a prática na AP tem de ser orientada para o registo de dados que permita avaliar as organizações e as pessoas que as representam.



Fonte: Adaptado HM Treasury, 2001

3. Reforma da Contabilidade Pública em Portugal

3.1. A Evolução da Contabilidade Pública Após 1990 na AP Portuguesa

Considerando que o principal objectivo é analisar o impacto da harmonização contabilística no Sector Público, torna-se necessário compreender a evolução da contabilidade pública após o ano de 1990. “Desde o início de 1990 quase todos os países membros da OCDE têm vindo a trabalhar para melhorar a qualidade das suas despesas públicas através da implementação de um foco em resultados para a sua gestão e sistemas de orçamentação” (OCDE 2002, p.2, citado por Pollitt e Bouckaert, 2004, p. 67).

Na Administração Pública até 1990, a contabilidade predominante era a orçamental, estruturada numa base de caixa. A Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei 8/90, de 20 de Fevereiro) vem definir o regime financeiro a aplicar aos serviços e organismos da Administração Central, através do qual, pela primeira vez, se introduziu a contabilidade em base de acréscimo, tendo ficado concluída com a publicação do Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho, que estabeleceu o regime de administração financeira do Estado (RAFE), que tinha como objectivos, a unidade orçamental, de tesouraria e um sistema de informação adequado às necessidades da gestão económico-financeira do Estado. Desta forma, o Estado obteria vantagens que até aí não tinham sido possíveis de alcançar, designadamente melhor gestão orçamental, maior economia, eficiência e eficácia, melhor gestão de tesouraria do Estado e maior rapidez na arrecadação de receitas do Estado, bem como o seu controlo.

Com o objectivo de dotar o Estado com um sistema de contas adequado às necessidades da Administração Pública, surge mais tarde a obrigatoriedade da utilização do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) pelos organismos públicos, através do Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro, que era até então utilizado apenas pelos organismos inseridos no regime excepcional da Lei 8/90, de 20 de Fevereiro.

A Lei nº 4/2004, de 15 de Janeiro, nomeadamente no art. 8º, conjugada com a Resolução de Conselho de Ministros nº 124/2005, de 4 de Agosto, veio introduzir o conceito de serviços partilhados, tendo surgido o projeto RIGORE (Rede Integrada de

Gestão Orçamental e dos Recursos do Estado) com o objectivo de difundir o POCP a todos os Ministérios da Administração Pública.

Foi em Janeiro de 2010 que a solução informática GerFIP⁸ entrou em produção, disponibilizando uma plataforma de gestão financeira e orçamental que permitiu aos organismos integrados do MFAP utilizar o POCP, nomeadamente, os organismos piloto (DGO, SGMF, GPEARI, IGF e II).

Em Setembro de 2010, foi assinado entre a GeRAP⁹ e o MFAP um contrato-programa que tem por objecto regular a disseminação da solução GerFIP, com vista a adopção generalizada pelos órgãos e serviços da Administração Pública do Plano Oficial de Contabilidade Pública (Relatório de Gestão e Contas GERAP, 2010).

A adopção do POPC nos diversos subsectores da AP constitui o primeiro passo para a adopção generalizada da base do acréscimo, que é o suporte para a elaboração das contas necessárias ao Eurostat¹⁰.

No entanto, de acordo com um relatório da Inspecção-Geral de Finanças (2011), a evolução não tem sido fácil, os organismos que já adoptaram o GerFIP (contabilidade patrimonial em POCP) inicialmente não se mostraram muito entusiasmados com a opção por serviços partilhados e não identificam vantagens na adopção deste sistema. Identificaram-se 68% das entidades que afirmam não ter havido qualquer vantagem ou apenas alguma vantagem. Os argumentos de rejeição invocados pelos serviços, que importa analisar e minimizar, são os seguintes:

- Falta de pessoal com conhecimentos em POCP;
- Dificuldades na migração dos dados (que originou muitos erros);

⁸ O GerFIP, é uma solução para os domínios da gestão contabilística e financeira e consubstancia a implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública. Insere-se num projecto de desenvolvimento e disseminação da solução em modo partilhado, incluindo a concepção e implementação do sistema, respectivas infra-estruturas e serviços de suporte, sendo desenhada numa lógica modular, por blocos funcionais, e integrada com as restantes aplicações da família GeRALL.

⁹ O Decreto-Lei nº 25/2007, de 7 de Fevereiro, cria a Empresa de Gestão Partilhada de Recursos da Administração Pública (GeRAP), que é uma entidade pública de cariz empresarial nos moldes previstos no regime do sector empresarial do Estado, a quem compete assegurar o desenvolvimento de serviços partilhados no âmbito da Administração Pública, assumindo-se também como entidade gestora da mobilidade.

¹⁰ O Gabinete de Estatísticas da União Europeia (Eurostat) é a organização estatística da Comissão Europeia que produz dados estatísticos para a União Europeia e promove a harmonização dos métodos estatísticos entre os estados membros.

- Dificuldade de integração de processos pré-existentes;
- Falta de manuais de utilizador das aplicações;
- Rigidez do sistema, interfaces pouco amigáveis e módulos que funcionam mal (com incorreções);
- Pouca formação dada aos serviços e inadequada no *timing*;
- Falta de confiança na informação obtida;
- Demora na resolução dos problemas, por parte das equipas de apoio;
- Sistema mal adaptado a organismos com autonomia financeira;
- Falta de conhecimento técnico das equipas de apoio.

Inicialmente, o POCP foi aplicado aos organismos dotados de autonomia administrativa e financeira e nessa altura era quase nula a experiência entre as Administrações Públicas, com a aplicação da base de acréscimo e com a própria contabilidade por partidas dobradas ou digrafia. Neste momento, passados 16 anos sobre a aprovação do POCP, a implementação é plena ou quase e os organismos já apresentam o Balanço e a Demonstração de Resultados.

A solução informática RIGORE que evoluiu para o sistema actual GerFIP, suportado pela ESPAP¹¹, encontra-se actualmente implementada em mais de 300 organismos públicos, para o que terá contribuído a sistematização, uniformização e disseminação massiva desta solução.

Estavam então reunidas as condições para que pudesse ser possível a *accountability*, de forma integrada e real, concretizando o principal objectivo do POCP, ou seja, a criação de condições para a integração dos diferentes aspectos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação.

Contudo, referia um dos especialistas entrevistados no âmbito deste trabalho, apenas recentemente é que muitos organismos, designadamente da Administração Central, começaram a implementar o POCP e nem sempre bem, sendo o Orçamento do Estado ainda elaborado e executado em base de caixa. Inicialmente, a implementação foi boa e

¹¹ Através do Decreto-Lei n.º 117-A/2012, de 14 de junho, concretiza-se a criação da Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública, I. P. (ESPAP, I. P.), que assume a missão e atribuições do Instituto de Informática, da Empresa de Gestão Partilhada de Recursos da Administração Pública, E. P. E. (GeRAP), e da Agência Nacional de Compras Públicas, E. P. E. (ANCP), que são extintos, por fusão.

o POCP até harmonizou procedimentos, já que a partir do Regime de Administração Financeira até havia organismos autónomos que usavam o POC. Mas a lentidão da aplicação do POCP nos organismos com autonomia administrativa, o desadequado sistema informático, alguma falta de formação técnica das pessoas, a ausência de sanções para o não cumprimento de um sistema que deveria ser obrigatório, reconhecendo-se que por vezes não haviam condições para cumprir esta obrigatoriedade, foram factores mais que suficientes para o atraso na implementação do POCP. Se este estivesse já implementado, as entidades teriam mais experiência com a contabilidade em base de acréscimo, o que diminuiria as divergências na apresentação de contas entre a Contabilidade Pública e o SEC. Também os sistemas de informação foram o impulso para a difusão do POCP, mas não são o suficiente.

Os recentes desenvolvimentos financeiros a nível internacional deram origem a que as IPSAS assumissem um novo referencial contabilístico para o sector público, o que leva a que também o POCP, à semelhança do sucedido com o POC para o sector privado, poderá ser revogado em termos de modelo de informação contabilística a nível nacional.

Como o POCP não estabeleceu os princípios que devem estar subjacentes a uma adequada consolidação de contas, foi publicada a orientação genérica nº 1/2010, através da Portaria nº 474/2010, de 1 de Julho, com o objectivo de enquadrar num normativo específico, os princípios orientadores à consolidação de contas por parte do universo das administrações públicas.

Já o preâmbulo dessa norma orientadora referia que “Segundo as Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público, o processo de prestação de contas respeita à apresentação das demonstrações financeiras, às suas componentes e relato financeiro, pelo que a adopção destas normas implica a adaptação do POCP e planos sectoriais, a um novo Sistema Público de Normalização Contabilística (SPNC), em tudo o que for aplicável ao sector público português, tal como aconteceu com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, Sistema que veio substituir o Plano Oficial de Contas.”.

Estava implícita a necessidade da contabilidade pública permitir a obtenção expedita dos elementos indispensáveis do ponto de vista do cálculo das grandezas relevantes na óptica da contabilidade nacional. Referia ainda essa orientação, que a informação é particularmente importante num momento em que o País se encontra comprometido

com determinados objectivos em termos de rigor orçamental que têm necessariamente de ser aferidos em função da informação produzida também na óptica das contas nacionais, tendo a consolidação de contas um papel fulcral nesta informação a produzir.

Por outro lado, a consolidação de contas deve permitir proceder à comparação da informação numa perspectiva intertemporal, bem como com outros sectores e com outras jurisdições. Torna-se, assim, necessário facultar elementos informativos sobre a situação económica, financeira e patrimonial do sector público administrativo.

A informação económico-financeira, resultante da consolidação de contas, facilita a tomada de decisão e respectivo controlo, por parte das entidades e dos respectivos grupos públicos no que respeita ao cumprimento dos objectivos estabelecidos, com especial relevo no controlo do défice orçamental. A contabilidade permite apresentar, através de linguagem própria, a avaliação do desempenho das entidades, tendo por base a qualidade da informação, a qual tem de ser fiável e isenta de desvios e erros.

Neste sentido, as demonstrações financeiras devem ser elaboradas cumprindo princípios de transparência informativa, tendo em conta as consequências que têm no processo de decisão, nas estruturas, nos grupos de interesse, nas áreas de negócio e, em última instância, no diagnóstico económico e financeiro das mesmas.

Os princípios orientadores devem também garantir que a informação contabilística é completa, isto é, integra toda a informação e que nenhuma informação relevante ou de interesse para o utente/cidadão pode ficar omissa ou oculta, entendendo-se por informação relevante a que pode vir a influenciar a avaliação dos acontecimentos do passado, as decisões do presente e as estratégias do futuro.

A orientação n.º 1/2010, referia ainda o seguinte: “As demonstrações financeiras consolidadas devem dar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, dos resultados e da execução orçamental do conjunto das entidades compreendidas no perímetro de consolidação, devendo a sua estrutura e requisitos mínimos de conteúdo respeitar o estabelecido nas normas nacionais e internacionais aplicáveis.

Assim, a norma de consolidação de contas para o sector público administrativo deve ter por base um conteúdo que tenha como referência o previsto nas normas nacionais, consentâneo com o estabelecido na Directiva n.º 83/349/CEE (Sétima Directiva), e internacionais, nomeadamente as *International Public Sector Accounting Standards*

(IPSAS), Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público, emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), que são, na generalidade dos casos, baseadas nas Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Desta forma, a consolidação de contas deve permitir avaliar o desempenho dos diversos subsectores e, de igual forma, a comparabilidade externa com outros sectores institucionais, nomeadamente os da União Europeia, numa óptica consistente com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais — SEC 95.”

Até porque as IPSAS, sendo baseadas em princípios e não em regras, dirigidas para o relato financeiro em regime de acréscimo, poderão ser a única maneira de tornar facilmente comparável as respectivas economias e empresas globais numa União Económica e Monetária, conseguindo-se uma harmonização dos modelos de informação financeira de natureza estatística e contabilística.

Concluem os especialistas entrevistados da necessidade de pessoal especializado e preparado para utilizar/aplicar as IPSAS. No caso dos serviços em que o POCP está devidamente implementado, os trabalhadores estão já familiarizados com a contabilidade em base de acréscimo, estando assim mais habilitados a uma rápida adaptação no futuro às IPSAS, ao contrário do que acontece, em grande medida, na Administração Central e serviços integrados. A adopção das IPSAS implica que terá de se investir na formação dos trabalhadores, e mais intensivamente nos da Administração Central e serviços não autónomos, podendo-se justificar algumas contratações de pessoal com habilitação em contabilidade pública e vasto conhecimento e compreensão das IPSAS.

Foi referido também pelos especialistas entrevistados que será necessário assegurar sessões de divulgação dos novos normativos e modelos para que exista uma adequada compreensão por parte de todos os utilizadores. Há muitos dirigentes com formação na área, mas o problema é quererem usar essa informação. Também é essencial a preparação dos dirigentes/gestores públicos – em todos os níveis – para usarem a informação do POCP. Este é um dos passos mais importantes. Não basta ter um sistema actual e sofisticado, para gerir melhor, é necessário que os dirigentes o saibam utilizar com eficiência. Uma grande parte do pessoal dirigente dos serviços públicos não conhece a contabilidade patrimonial e não foi treinado para gerir numa lógica

empresarial ou NPM, por isso se considera indispensável a formação deste grupo de pessoal em contabilidade de gestão.

3.2. Perspectiva da Contabilidade no Contexto Internacional

A experiência internacional conseguirá identificar um conjunto de princípios que estão presentes no processo orçamental dos países que tendem a ser melhor sucedidos em matéria de disciplina das contas públicas e de qualidade da despesa pública (Relatório do OE, 2012).

De acordo com a legislação actual, o quadro orçamental deve assentar em quatro princípios fundamentais, que se reforçam mutuamente: estabilidade, sustentabilidade, eficácia e eficiência. Um processo orçamental assente neste conjunto de princípios contribui para a estabilidade macroeconómica, em geral, e para o crescimento da produtividade no conjunto da economia.

Ainda sobre a trajectória a adoptar na reforma da gestão financeira Pollitt (2001) refere: “um primeiro passo é, por vezes, simplesmente publicar algumas informações sobre o desempenho ao lado dos documentos do orçamento anual (embora possa ser difícil ou impossível de se relacionar performances específicas de dotações financeiras específicas). Um segundo passo é começar a alterar o formato e o conteúdo do próprio orçamento, normalmente, afastando-se o orçamento item de linha para algum tipo mais sensível ao desempenho de categorização, ou tentando ligar orçamento com um novo processo de gestão estratégica. Um terceiro passo e mais ambicioso é alterar o procedimento do orçamento em si, por exemplo, por alteração dos incentivos para os gestores dos orçamentos ou por fundamentalmente alterar a estrutura ou o momento da discussão do orçamento, ou mesmo por tentar alterar o papel do legislador no processo orçamental (Pollitt, 2001). Durante quase meio século muitos países tiveram dificuldades consideráveis e persistentes na tentativa de estabelecer laços estreitos entre o desempenho dos programas e dotações orçamentais (General Accounting Office 1997; Pollitt 2001)”. Não há nenhuma razão particular para acreditar que a última geração de reformas orçamentais vai desfrutar de um sucesso ligeiramente maior do que os esforços anteriores.

Quadro 4.3 – Trajectórias do Orçamento

Estado do orçamento	Rotas
A: Sistema baseado na caixa	1: Germany/EU
B: Partidas Dobradas	2: USA/Netherlands/Finland/Canada/France/Italy/Belgium
C: Provisão de contabilidade com cálculo apoiado por um sistema de medição de desempenho	3: Sweden/Australia/New Zealand/UK

Fonte: Pollitt e Bouckaert (2004, p. 70)

Na contabilidade de caixa pura, a uma entidade do sector público é dado um orçamento, calculado em termos de dinheiro que poderá gastar, mantendo os registos de cada desembolso de caixa, de modo a garantir nem uma sobreutilização (que podem ser ilegais) nem uma subutilização (que é susceptível de funcionar como um convite para o nível político chegar à conclusão de que tanto dinheiro não é necessário, e que o orçamento pode ser cortado no ano seguinte). Este sistema de contabilidade de caixa, por si só, dá poucos incentivos para a eficiência, ou mesmo para a economia. Convida a comportamentos em que a gestão financeira passa apenas por simplesmente gastar o dinheiro alocado, dentro do ano financeiro.

A mudança para a contabilidade de dupla entrada marca uma mudança significativa dos registos, inscritos nas contas duas vezes: uma como um crédito e outra como um débito. Se os salários são pagos, por exemplo, o montante envolvido pode ser mostrado como um crédito para a conta da organização de caixa central e, simultaneamente, um débito para a conta de salários. Esta abordagem baseia-se na perspectiva de que a organização é uma empresa separada, em que os seus activos totais devem, por definição, permanecer iguais ao seu capital mais os seus passivos (Balanço).

Em particular, se a contabilidade de dupla entrada inclui bens de capital (terrenos, edifícios), pode estimular os gestores a fazer uso mais eficiente desses recursos, ao invés de tratá-los como um bem livre, como ocorre frequentemente em sistemas baseados em dinheiro. Por outro lado, depende muito do nível em que a contabilização

está equilibrada, e na medida em que as ligações para o desempenho são explicitadas. Mas se os sistemas de dupla entrada estão confinados a um nível elevado e a contabilidade se confina a uma função muito centralizada, longe do nível da gestão, então o impacto sobre a maioria dos gestores pode ser limitado.

Pollitt e Bouchaert (2004) identificaram que a utilização da contabilidade de acréscimo para as entidades do sector público estavam a desenrolar-se em países como a Austrália, Nova Zelândia, Suécia e Reino Unido. A maioria dos países membros da OCDE¹² estavam a orçamentar e contabilizar numa base de caixa (OCDE 2002b, p. 19).

Os autores supracitados concluem que o significado dessas mudanças na prática da contabilização para a gestão é considerável. Enquanto um sistema baseado em dinheiro prevalece, sem contabilidade de dupla entrada ou especialização dos exercícios, é difícil fazer-se quaisquer ligações globais ou específicas entre as despesas e os custos, e entre os custos e o desempenho. Os gestores não são confrontados com os custos totais da sua utilização de activos, e a medição dos resultados, se ela existe, tende a ser um sistema separado da gestão financeira.

Por outro lado, a aplicação de sistemas de acréscimos não é igualmente simples para todos os diferentes tipos de serviços e circunstâncias, e as reformas podem criar incentivos perversos, bem como vantagens (Gillibrand e Hilton 1998; Pollitt 2001; Straw, 1998). Quando a reforma tem lugar, tem sido frequentemente um passo-a-passo, movendo-se de projectos-piloto para projectos de escala maior, ou de uma parte do sector público para os outros (que significa que às vezes as distorções podem surgir durante os períodos longos de transição, quando uma parte do sector público está operando de acordo com um conjunto de princípios de contabilidade e outro está seguindo um conjunto diferente).

A crise da dívida soberana sublinhou a necessidade de os governos demonstrarem claramente a sua estabilidade financeira e de comunicarem de uma forma mais rigorosa e transparente os dados orçamentais. A Diretiva 2011/85/UE do Conselho (Diretiva Quadros Orçamentais) reconhece o papel crucial desempenhado pela supervisão da UE relativamente aos dados orçamentais exaustivos e fiáveis, comparáveis entre Estados-

¹² A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico é uma organização internacional de 34 países que aceitam os princípios da democracia representativa e da economia de livre mercado, que procura fornecer uma plataforma para comparar políticas económicas, solucionar problemas comuns e coordenar políticas domésticas e internacionais.

Membros. Por conseguinte, define as regras relativas aos quadros orçamentais dos Estados-Membros que são necessárias para garantir o cumprimento da obrigação prevista no artigo 126.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), de evitar défices orçamentais excessivos. Por um lado, a disciplina orçamental desempenha um papel essencial na salvaguarda da União Económica e Monetária e, por outro, a estabilidade financeira baseia-se na confiança (Relatório da CE, 2013). Este relatório analisa um dos instrumentos capazes de garantir esta confiança e de melhor medir e prever a situação orçamental: as normas de contabilidade pública harmonizadas e baseadas no princípio da especialização (ou do acréscimo).

Consultado o site do IFAC em outubro de 2013 encontra-se disponível o estudo de um caso de implementação das IPSAS na Nigéria, que realçava as dificuldades técnicas e conceptuais na adopção de um sistema baseado em acréscimo, a importância da existência de pré-requisitos que são considerados críticos para o sucesso de uma planeada transição para a contabilidade de acréscimo.

Para o êxito da mudança, é essencial existir um sistema baseado na contabilidade de caixa que seja aceitável. As entidades que não possuem um sistema confiável baseado em contabilidade de caixa devem primeiro concentrar-se na melhoria dos sistemas e processos existentes, antes de considerar qualquer alteração para o regime de acréscimo.

É fundamental que o projecto de introdução de contabilidade de acréscimo seja suportado pelos mais altos níveis do executivo. Para ser eficaz, este apoio deve ser proeminente e inequívoco. O executivo deve ser visto como interessado em ser transparente, defender e apoiar a filosofia de mudança, as razões para a mudança, os objectivos da mudança, bem como o calendário para a mudança. O apoio do legislativo também é essencial, não só para garantir a passagem de qualquer nova legislação de relatórios financeiros, mas também para apoiar e utilizar o relato financeiro na avaliação do regime que se seguirá.

No estudo realizado em 2009 acerca do impacto das IPSAS na reforma da informação financeira dos governos, Christiaens e Reyniers mostravam claramente que existia uma contradição no que se refere à adopção de NICSP na Europa. Podia afirmar-se que as IPSAS só são fracamente aplicadas nalguns governos da Europa. Embora algumas jurisdições procurem usar claramente essas normas para reformar seus sistemas de contabilidade, alguns países ainda utilizam as regras de contabilidade utilizadas pelas

empresas quando reformam os sistemas de contabilidade. Além disso, diferentes países que estão a planear a introdução de contabilidade de exercício num futuro próximo não utilizarão as IPSAS como um ponto de partida. Países como a Lituânia, a Suíça e a Suécia são na sua maioria inspirados por IPSAS.

As razões para usar esses padrões internacionais são de dois tipos. De acordo com os peritos em contabilidade do sector público das jurisdições que optam por aplicar a IPSAS, acham que é mais eficiente fazer uso do conhecimento do IPSASB. Algumas jurisdições, por outro lado, escolhem não aplicar as IPSAS, pelo facto de as IPSAS ainda serem relativamente desconhecidas. A segunda razão pela qual algumas jurisdições optam por não aplicar as IPSAS é a predominância de normas de contabilidade da empresa. Apesar do facto das IPSAS serem baseadas em IFRS/IAS, que são as normas internacionais de contabilidade da empresa, o poder das regras contabilísticas de negócios específicos de cada país retarda o processo de cumprimento IPSAS. A fim de superar este problema, é necessário uma alteração cultural. Como essa alteração pode levar tempo, concluiu-se que ainda há um longo caminho a percorrer até ao cumprimento das IPSAS por completo (Christiaens & Reyniers, 2009).

Neste momento, a maioria dos Estados-Membros já aplica a contabilidade de acréscimo de acordo com normas nacionais na administração pública, ou está em vias de o fazer. Onze Estados-Membros têm sistemas mistos, na medida em que aplicam práticas contabilísticas diferentes em diferentes níveis da administração. O quadro contabilístico e os sistemas de contabilidade da Comissão Europeia, bem como os sistemas contabilísticos de outras instituições e organizações da UE, baseiam-se na contabilidade de acréscimo e são inspirados pelas normas IPSAS. É também o caso de várias outras organizações internacionais. Existe, por conseguinte, um crescente (mas não unânime) reconhecimento da necessidade de utilizar a contabilidade de acréscimo nas administrações públicas na União Europeia e nos seus Estados-Membros, embora a situação actual careça de uma abordagem harmonizada (Relatório da CE, 2013).

3.3. Bases da Proposta de Racionalização do Sector Público

O Relatório de Orçamento para o ano de 2013 prevê a necessidade de um modelo orçamental assente em cinco pilares: Regras orçamentais; Quadro orçamental

plurianual; Orçamento em Programas; Contabilidade patrimonial; Instituições orçamentais independentes.

Este é o modelo subjacente à revisão da Lei de Enquadramento Orçamental aprovada em 2011 e à nova arquitectura europeia de governação orçamental expressa, em particular, no Pacto Orçamental e na Directiva do Conselho da União Europeia relativa aos requisitos para os quadros orçamentais dos Estados-Membros.

A definição de «quadro orçamental» aparece expressa na Directiva 2011/85/EU do Conselho como o conjunto de medidas, procedimentos, regras e instituições em que assenta a condução das políticas orçamentais da administração pública, em especial:

- a) Os sistemas de contabilidade orçamental e de informação estatística;
- b) As regras e os procedimentos que regem a preparação das previsões para efeitos de planeamento orçamental;
- c) As regras orçamentais numéricas, específicas para cada país, que contribuem para a coerência da condução das políticas orçamentais pelos Estados-Membros com as obrigações que lhes incumbem nos termos do TFUE, expressas em termos de um indicador sumário do desempenho orçamental, tal como o défice orçamental, os empréstimos públicos, a dívida pública ou uma das suas componentes mais importantes;
- d) Os procedimentos orçamentais que incluem regras processuais para apoiar todas as fases do processo orçamental;
- e) Os quadros orçamentais a médio prazo definidos enquanto conjunto específico de procedimentos orçamentais nacionais que alargam o horizonte das políticas orçamentais para além do calendário de orçamentação anual, incluindo a definição de prioridades políticas e de objectivos orçamentais a médio prazo;
- f) Os procedimentos de controlo e análise independentes destinados a reforçar a transparência dos elementos do processo orçamental;
- g) Os mecanismos e regras que regem as relações orçamentais entre as autoridades públicas em todos os subsectores da administração pública.

3.4. Novo Modelo de Organização – Gestão Financeira Pública

3.4.1. Novo Modelo Orçamental

A aplicação do processo de orçamentação por programas permite uma visão global e mais abrangente de cada um dos Ministérios, abrindo caminho para a delegação de competências nos Ministérios Sectoriais, que podem, assim, passar a assumir a responsabilidade principal na execução dos seus orçamentos. Neste sentido no decurso da execução do Orçamento do Estado de 2012 foi aplicado pelo Ministério das Finanças um modelo de controlo orçamental assente na responsabilização dos Ministérios Sectoriais pela execução do seu orçamento (Relatório do Orçamento do Estado, 2013).

Cada Ministro é responsável pelo estrito cumprimento dos limites orçamentais fixados no respectivo Ministério, cabendo-lhe, designadamente, a responsabilidade de corrigir eventuais desvios. O exercício desta responsabilidade individual de cada Ministro, bem como da responsabilidade de controlo global das contas públicas por parte do Ministério das Finanças, é dificultado pela elevada fragmentação do processo orçamental. Com o objectivo de mitigar esta dificuldade de controlo, cada Ministro designou, interlocutores políticos e técnicos (coordenadores dos programas orçamentais) para o acompanhamento e controlo da execução orçamental junto do Ministério das Finanças. Este processo permitiu uma redução significativa do impacto da fragmentação orçamental no plano do controlo orçamental (Relatório do Orçamento de Estado, 2013).

Este é o novo modelo orçamental subjacente à nova lei de enquadramento orçamental e também à directiva do Conselho da União Europeia relativa aos requisitos para os quadros orçamentais dos Estados membros.

3.4.2. Características do Novo Modelo Orçamental

Quanto às regras orçamentais e nos termos do artigo 12.º -C da LEO, o saldo orçamental, corrigido de efeitos cíclicos e medidas temporárias, não pode ser inferior ao objectivo de médio prazo estabelecido no âmbito dos procedimentos de supervisão orçamental da União Europeia.

Este objectivo está actualmente fixado em $-0,5\%$ do PIB, no caso português. Quaisquer desvios a esta regra devem ser corrigidos nos anos seguintes, contrariando-se desta

forma a tendência passada de acomodação sistemática dos desvios orçamentais. A regra orçamental aplica-se a partir de 2015, devendo as revisões anuais do Programa de Estabilidade e Crescimento a apresentar entretanto prever a trajectória de ajustamento compatível com a concretização do objectivo definido.

O Governo apresentará anualmente à Assembleia da República uma proposta de lei com o quadro plurianual de programação orçamental, o qual definirá, para a administração central, limites de despesa financiada por receitas gerais para os quatro anos seguintes, em consonância com os objectivos do Programa de Estabilidade e Crescimento (artigo 12.º -D da LEO). Serão estabelecidos limites vinculativos para cada programa orçamental para o ano a que respeita o Orçamento (ano N+1), para agrupamentos de programas por áreas de intervenção política para o ano N+2 e para o conjunto de todos os programas para os anos N+3 e N+4.

Um quadro orçamental plurianual assente num cenário macroeconómico credível e em limites vinculativos para grandes áreas da despesa imprime à condução da política orçamental uma perspectiva de médio prazo, contrariando o enviesamento para um crescimento excessivo da despesa inerente à actividade do sector público. A existência de um quadro orçamental plurianual permite ainda aos gestores dos organismos públicos conhecer, com um grau razoável de certeza, os recursos com que poderão contar num conjunto de anos, contribuindo desta forma para melhorar a sua capacidade de planeamento, a afectação de recursos e a responsabilização pelos resultados alcançados.

A Orçamentação por Programas (OP) assenta num elemento crucial que é “*let the managers manage*”, o que implica uma descentralização do poder de decisão, com um fortalecimento simultâneo do sistema de controlo interno para colmatar essa descentralização. Assim, apesar de os decisores serem mais responsabilizados pelos resultados que apresentam, também beneficiam de uma maior flexibilidade na afectação dos recursos que lhe foram atribuídos. Os fluxos de capitais na Administração Pública deverão resultar de uma adequada resposta às seguintes questões – Quem gasta?; Como se gasta?; Porque se gasta?; Onde se gasta?; Quanto se gasta?; e Quando se gasta? A OP visa dotar a despesa pública de maior transparência fornecendo as respostas para estas questões, já que os Programas reflectem de forma mais evidente as prioridades que o Governo inscreveu no seu programa e nas Grandes Opções do Plano.

Na Avaliação do Processo Orçamental em Portugal que consta do Relatório da OCDE de 2008 já eram feitas recomendações à necessidade da reforma do processo orçamental, sendo expresso o seguinte: “A OP compreende a criação de um ciclo plurianual de planeamento, programação, orçamentação, controlo e avaliação do desempenho da actuação do Estado, com vista a garantir aos contribuintes uma melhor aplicação dos seus impostos, contribuindo para uma despesa pública que maximize os efeitos socioeconómicos (*outcomes*) capazes de melhorar o seu nível de bem-estar, i.e., potenciar o *value-for-money* dos cidadãos. Assim, com a OP pretende-se aprimorar o processo de alocação dos recursos públicos, tornando a actuação das entidades envolvidas mais clara, responsável e transparente, enquadrada por três princípios base: *accountability*, plurianualidade e enfoque nos resultados”.

O planeamento orçamental nacional só poderá ser compatível com as vertentes preventiva e correctiva do Programa de Estabilidade e Crescimento (PEC) se adoptar uma perspectiva plurianual e tiver como principal finalidade a concretização dos objectivos orçamentais a médio prazo. Os quadros orçamentais a médio prazo são essenciais para assegurar a compatibilidade dos quadros orçamentais dos Estados-Membros com a legislação da União. Embora a aprovação anual do orçamento seja a etapa essencial do processo orçamental, na qual os Estados-Membros adoptam importantes decisões orçamentais, a maior parte das medidas orçamentais tem implicações orçamentais que ultrapassam claramente o ciclo orçamental anual. Por conseguinte, uma perspectiva anual fornece uma base inadequada para a elaboração de políticas orçamentais sólidas. A fim de integrar a perspectiva orçamental plurianual do quadro de supervisão orçamental da União, o planeamento da lei orçamental anual deverá basear-se num planeamento orçamental plurianual assente no quadro orçamental a médio prazo (Directiva 2011/85/UE).

Entendemos que a microcontabilidade existente no sector público Português dentro dos vários organismos e empresas públicas tem por vezes variantes, que tornam difícil estabelecer comparações, por isso, e não só, será extremamente importante a centralização da contabilidade de cada um desses organismos público e empresas públicas numa só contabilidade por programa orçamental, facilitando a análise orçamental e financeira microeconómica e posteriormente a análise macroeconómica do país de acordo com o SEC.

Em termos de processo de elaboração orçamental, mantendo o orçamento por programas já implementado anteriormente, preconiza-se um processo de orçamentação de base zero (artigo 21º A da LEO), em que cada entidade sob o OE justifica detalhadamente todas as despesas para as actividades pretendidas de acordo com os objectivos e programas estabelecidos, e apresenta alternativas para a concretização de tais actividades (Revista da OTOC, ano XIII, nº153, citado por Jorge, Out., 2012, p. 42).

A LEO prevê que a prestação de contas por parte de todas as entidades públicas deverá ser feita com base no POCP, com excepção das entidades que aplicam o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) ou que elaborem as suas contas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade (artigo 11.º da LEO).

Como referido anteriormente, a adopção do POCP tem sido um processo muito moroso, ainda que se tenha registado um importante progresso nos últimos anos. O Governo está empenhado em concluir esta importante reforma de adopção de uma contabilidade patrimonial para a Administração Pública. A adopção de sistemas de informação de gestão modernos e a utilização da informática de gestão é uma opção crucial da modernização do processo orçamental. A adopção destes sistemas deve também obrigar a um redesenho de processos e de procedimentos orçamentais e contabilísticos.

No âmbito da assistência técnica prevista no PAEF, foi sugerido que fossem utilizados os princípios da *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) na apresentação de contas das entidades do sector público. De acordo com as instituições internacionais, a adopção destes princípios contabilísticos aumentaria a transparência na prestação de contas e a responsabilização. Contudo, o reporte de informação em base de caixa manter-se-ia uma parte importante do processo de prestação de contas devido à necessidade de prever as necessidades de tesouraria e financiamento em termos globais.

Foi criado um órgão independente, pois segundo revela a experiência internacional, a criação de uma entidade independente permite aumentar de forma significativa a transparência sobre a situação orçamental e patrimonial do sector público. O CFP será, assim, instrumental para a melhoria do processo de decisão política e, portanto, para a qualidade da democracia. Será igualmente fundamental na recuperação da credibilidade externa do País perante os investidores internacionais.

A missão deste Conselho consiste em pronunciar-se sobre os objectivos e cenários orçamentais, a sustentabilidade das contas públicas e o cumprimento das regras relativas ao saldo orçamental, à despesa da administração central e ao endividamento das regiões autónomas e autarquias locais (artigo 12.º -I da LEO).

3.5. Opinião dos Especialistas Entrevistados

Como havia sido referido na introdução desta dissertação, entendemos que para além das referências da opinião dos informadores qualificados entrevistados colocadas ao longo deste estudo, seria importante e uma mais valia concentrarmos a informação destes especialistas num único ponto.

Foi referido que a contabilidade na base de acréscimo reforça a *accountability* e a transparência das contas públicas, facilita a comparação internacional, reforça a qualidade das decisões de políticas económicas e financeiras, é conciliável com a base de caixa, que continua a fornecer informação importante, designadamente quanto à liquidez da posição orçamental, aumentando a eficiência da produção de informação financeira.

É óbvio que boas tomadas de decisão assentam em boa informação financeira, e as IPSAS, enquanto proporcionando informação em base de acréscimo, são tidas como um normativo que permite informação de elevada qualidade, mas o mesmo pode ser advogado para o POCP/Planos sectoriais, já em acréscimo. Não obstante termos boa informação financeira, as decisões podem ser tomadas sem atender a essa informação e apenas por vontade política, ou seja, o facto de existir um bom instrumento para melhor gestão, não quer dizer que seja necessariamente usado, não estando por isso o uso das IPSAS necessariamente ligado a uma boa gestão na AP no sentido dos três E's.

Observa-se que um dos principais problemas da transição da contabilidade na óptica de caixa para a contabilidade na óptica de compromissos esteve relacionada com a adaptação da cultura organizacional e da necessidade de formação específica de quadros. Existe ainda enorme dificuldade de alguns responsáveis das áreas financeiras em aderirem ao novo sistema contabilístico, sendo que actualmente o grau de implementação do POCP não é elevado, infelizmente, ao contrário da implementação do POAL, POC educação e POC-MS.

Alguns especialistas entendem possível conciliar a base de acréscimo com a actual base de caixa modificada usada no subsistema orçamental. Para estes devem existir subsistemas de contabilidade e relato orçamental, para além do financeiro.

Para que seja possível a harmonização da informação contabilística e económica (políticas e princípios definidos no SEC) e a adopção das IPSAS até cerca de 2015 será necessária uma política normalizadora visando a harmonização através do seguinte:

- Calendarização realista;
- Generalização da contabilidade do acréscimo nos diversos sectores da AP;
- Alteração da base em que é preparado e executado o orçamento, que ainda é em base de caixa;
- Harmonização da informação contabilística e económica do Sector Público com o SEC;
- Eliminação dos diferentes planos sectoriais públicos;
- Grande programa de formação de quadros e divulgação visando o envolvimento dos interessados, a par de uma pilotagem do organismo normalizador;
- Aprovação de um sistema de contabilidade único que se aproxime das NICSP e do SEC;
- Criação de nichos exemplificativos da adopção do POCP;
- Decisão política.

Para os especialistas a existência de vários planos sectoriais não faz qualquer sentido, uma vez que estes podem provocar obstáculos na harmonização de procedimentos e a não efectivação do POCP.

Deve ser criado um sistema contabilístico público suficientemente abrangente, apoiado numa estrutura conceptual e desenvolvido em normas contabilísticas que sejam adequadas a enquadrar as especificidades dos vários sectores, à semelhança do que se verifica no SNC para as empresas, em que é sistema único para os vários sectores de actividade.

Na AP, a introdução de reformas ocorre a um nível mais lento. Basta relembrar que a LEO (2001) consagrava a adopção do POCP nos organismos dotados de autonomia administrativa e tal só recentemente começou a ocorrer. Apesar de lenta e de necessitar

de maior ênfase normalizador a adopção do POCP foi fundamental na harmonização de procedimentos contabilísticos aproximando-se da terminologia SEC.

No caso dos organismos que já aplicam a contabilidade em base de acréscimo o risco de se avançar para uma reforma financeira será reduzido considerando que o regime das IPSAS é o mesmo. O mesmo não acontece com os restantes que ainda aplicam a base de caixa, sendo este o exemplo de uma reforma que ainda não foi concluída.

Neste seguimento, considera-se que existem alguns riscos, e ainda mais sem que, antes de avançar para uma nova reforma financeira, se faça uma avaliação da anterior, ficando a ideia do consumo inútil de recursos públicos.

Mais do que a falta de compatibilidade dos sistemas de informação com as IPSAS, o entendimento dos especialistas acerca da adopção das IPSAS é similar ao que aconteceu com a revogação do POC e entrada do SNC no sector privado, ou seja, uma mudança de linguagem e de paradigma.

A relação entre as IPSAS e o SEC é muito ténue, os fins são distintos. As IPSAS são normas de relato financeiro para uma entidade micro, o SEC é o sistema de contas para relatar informação macro. A adopção das IPSAS, por preconizarem uma contabilidade em base de acréscimo, pode permitir alguma melhoria na conciliação da informação entre a contabilidade micro e as contas nacionais, mas enquanto os orçamentos (micro) continuarem em base de caixa, haverá sempre ajustamentos.

Contudo, é de referir que as IPSAS não abordam as matérias de elaboração e execução dos orçamentos, que num país como o nosso são fundamentais.

Reconhece-se que, se os países adoptarem as IPSAS, algumas divergências são esbatidas, outras ainda se têm que tentar resolver mudando critérios quer das IPSAS quer do SEC, e outras irão permanecer sempre. Não haverá nunca uma reconciliação a 100%. Não esqueçamos que os propósitos da contabilidade pública e das contas nacionais são diferentes, os seus utilizadores também e, como tal, por muito que seja desejável um alinhamento ao máximo, por exemplo, os défices calculados num e noutro sistema nunca serão exactamente o mesmo valor.

Considerando a vontade actual em criar um Sistema de Normalização Contabilística (SNC) para o Sector Público e em adoptar as IPSAS, creio que se poderá dizer que

existe uma consciencialização no sentido de melhorar e uniformizar a informação financeira e de responsabilizar os governantes, resultando daí uma predisposição para criar mecanismos como tal.

Na reforma contabilística da AP, a função das IPSAS é aproximar a informação pública à informação das empresas privadas permitindo uma maior comparabilidade entre as contas dos diferentes países. Quando questionados os peritos acerca das IPSAS enquanto responsáveis pela transparência da informação a resposta é não, pois a transparência da informação tem mais a ver com a cultura de um País ou dos gestores, não são as IPSAS que vão permitir uma maior transparência.

A CGE é o relato da execução do OE. Se este é em caixa, a execução também é. As IPSAS nada têm a ver com o orçamento, pelo que alguns especialistas não vêem consequências directas na transparência e rigor da CGE.

Os benefícios para o controlo da AP são genericamente os trazidos pela base de acréscimo, a que se juntam os benefícios em sede de consolidação de contas (as empresas municipais e públicas usam já as IFRS e a consolidação beneficia com as IPSAS que são próximas das IFRS) e, claro, os relacionados com a harmonização internacional.

Mas, neste momento, o Estado não está preparado com auditores independentes capazes de efectuar um controlo da aplicação das medidas orçamentais e das IPSAS. Tal como acontece agora, os auditores independentes, nomeadamente os revisores oficiais de contas, precisam e continuarão a precisar, mesmo que adaptando as IPSAS, de ter um maior conhecimento das regras da gestão orçamental na AP.

Actualmente o Estado não dispõe de auditores independentes que procedam à certificação das contas dos organismos públicos. Os revisores de contas apenas têm desenvolvido os procedimentos de certificação de contas em organismos que impõem a existência de um fiscal único.

A aplicação correcta de um normativo contabilístico, nomeadamente das IPSAS, deve ser assegurada por auditores, com certificação de contas, através de uma opinião independente.

Na opinião dos especialistas as entidades e actores responsáveis pela auditoria das entidades públicas deveriam ser os Revisores Oficiais de Contas, as Inspeções-Gerais e o Tribunal de Contas.

A CE pronunciou-se sobre as IPSAS no contexto da UE e após consulta aos EM (Relatório da CE, de 6 de março de 2013), identificou alguns problemas que condicionam a aplicação directa das IPSAS nos EM, pelo que recomenda a adopção das EPSAS (*European Public Sector Accounting Standards*) definidas a partir das IPSAS e com as necessárias adaptações. Para além dos EM que estão já a caminhar para a implementação das IPSAS (como é o caso de Portugal), tem-se constatado, por parte da CE, uma vontade em transformar as IPSAS em EPSAS, sendo da opinião que pelo menos essas deverão ser generalizadas e acompanhadas por todos os membros da UE.

Para além do que já foi referido será desejável que exista conformidade de todos os Estados-membros da UE às IPSAS. O relevo dado às restrições, ao deficit público e à conformidade do SEC por parte da UE, obriga a que exista uma articulação entre as IPSAS e as regras específicas do SEC. Esse é o objectivo da adopção das IPSAS ou das EPSAS.

Estando toda a informação financeira uniformizada e em base de acréscimo, depreende-se que será naturalmente mais fácil e propício o controlo da obediência ao estabelecido pela SEC e do défice público. No entanto, a fiabilidade das estatísticas financeiras, que estão na base do controlo da disciplina orçamental, tem sido questionada na UE. Nesse seguimento, a UE aprovou um pacote legislativo (*six pack*) que prevê a aplicação de directivas, por parte dos Estados-membros, que melhorem esta fiabilidade, e a recomendação da adopção de EPSAS.

4. Harmonização Contabilística no Sector Público

4.1. A Normalização e Harmonização Contabilística

Conforme referia Rodrigues e Guerreiro (2004), deve distinguir-se entre harmonização e normalização. Usualmente, a normalização é definida como o movimento no sentido da uniformidade global enquanto que a harmonização é entendida como um processo em que se avança no sentido da diversidade para a comparabilidade global (Garrido e Sanabria, 2001).

Para Garrido e Sanabria (2001), a harmonização contabilística internacional não é um processo previsível e unidireccional, com a sua origem na harmonização formal e o seu resultado na harmonização material. A competitividade dos mercados financeiros exige um comportamento pró-activo das empresas cuja harmonização das suas práticas contabilísticas se reflecte na evolução da harmonização da regulamentação contabilística. Por outro lado, a adopção de normas internacionais de contabilidade não implica, necessariamente, um aumento da qualidade e transparência da informação contabilística, na medida em que a interpretação e aplicação prática dessas normas está sujeita a um conjunto de influências e estímulos enviesadores de todo o processo.

A normalização não acomoda as diferenças nacionais e por isso é mais difícil de implementar internacionalmente. A harmonização é muito mais flexível e aberta, não obriga a adoptar uma única abordagem (Choi & Frost & Meek, 1999).

A harmonização da contabilidade é um dos muitos objectivos da Comissão como parte do seu objectivo global para remover barreiras económicas na UE (Nobes & Parker, 1998).

Em Portugal o início da normalização da contabilidade surgiu no início dos anos 90 com o RAFE que veio definir as bases contabilísticas e os regimes aplicáveis, através da introdução da digrafia na Contabilidade Pública.

Para a compilação de estatísticas macroeconómicas relativas às administrações públicas e com referência ao artigo 338.º do TFUE, os dados estatísticos necessários melhorariam consideravelmente se todas as entidades públicas utilizassem normas contabilísticas harmonizadas. Tal permitiria a utilização de quadros de correspondência comuns para compilar as contas das entidades nas contas do SEC, o que facilitaria grandemente os processos de verificação estatística (Relatório CE, 2013).

Ao nível internacional podemos olhar para a harmonização contabilística do sector público através do IPSASB, que com o intuito de defender o interesse público, tem desenvolvido um conjunto de normas de contabilidade recomendadas para o sector público de forma a facilitar a convergência internacional das normas dos diversos países.

No que diz respeito à supervisão e à orientação em matéria de políticas, é necessária transparência orçamental para atingir a estabilidade macroeconómica. A existência de

normas harmonizadas para a contabilidade do sector público aumentaria a transparência, a comparabilidade e a viabilidade e constituiria a base para uma melhor governação no sector público. Ao nível macroeconómico, a crise financeira acentua a importância de dispor de dados financeiros e orçamentais atualizados e fiáveis e evidencia as consequências da apresentação de informações financeiras incompletas e insuficientemente comparáveis no sector público (Relatório CE, 2013).

A adoção de um quadro integrado de contabilidade e de comunicação de informações com algumas adaptações dos conceitos do SEC 95 tornaria possível calcular diretamente a dívida e o défice desses sistemas. Estes últimos poderiam basear-se em dados contabilísticos genuínos e harmonizados do sector público, que tivessem sido submetidos a controlos e auditorias, quer diretamente a partir dos principais indicadores quer indirectamente através das demonstrações financeiras. Tal poderia igualmente contribuir para reduzir o tempo necessário para comunicar os dados sobre o défice e a dívida (Relatório CE, 2013).

É igualmente necessário garantir um nível mínimo de comparabilidade internacional, em especial porque as obrigações do Tesouro competem no mercado financeiro mundial, o que requer um sistema baseado em normas gerais do sector público que sejam aceites em todo o mundo. Com referência ao artigo 114.º do TFUE, a contabilidade harmonizada e baseada no acréscimo permitiria a transparência necessária para o bom funcionamento do mercado interno dos serviços financeiros, sem o qual existe o perigo de que os detentores de títulos do Estado participem em transações sem uma compreensão adequada do nível de riscos que lhes estão associados. Aquilo que é verdade para as normas de contabilidade do sector privado, que são harmonizadas a nível da UE para as empresas cotadas em Bolsa, é igualmente verdade para as entidades públicas. Uma contabilidade de acréscimo harmonizada para o sector público constituiria uma base mais sólida para compreender a situação e o desempenho económico das administrações e entidades públicas a todos os níveis.

A superioridade do princípio da contabilidade de acréscimo é incontestável para a supervisão orçamental, tanto a nível macroeconómico como a nível microeconómico. Ao nível macroeconómico, a contabilidade é já de acréscimo; uma contabilidade harmonizada e baseada no acréscimo é igualmente essencial ao nível microeconómico. A nível das entidades, tal traria vantagens em termos de transparência e

responsabilização e melhoraria a qualidade do processo de tomada de decisão, uma vez que a informação disponível deve ter em conta, de forma comparável, a totalidade dos custos e benefícios futuros. Além disso, a perspetiva de uma maior integração financeira e orçamental da UE realça a necessidade de dispor de normas de contabilidade harmonizadas para o sector público, para que as decisões orçamentais nacionais possam ser avaliadas a nível da UE. Para efeitos de responsabilidade e transparência, as entidades públicas devem comunicar de forma exaustiva e comparável a utilização que fazem dos recursos públicos, bem como o seu desempenho. Muitos dos principais objetivos definidos na Diretiva 2011/85/UE do Conselho, por exemplo, maior transparência e responsabilidade do sector público, e bem assim estatísticas fiscais mais fiáveis, atualizadas e comparáveis, exigem um instrumento contabilístico e de reporte que seja comum, harmonizado e pormenorizado (Relatório CE, 2013).

Torna-se essencial a aplicação do POCP em pleno nas administrações públicas de forma a garantir a correcta implementação das IPSAS.

Para os especialistas entrevistados, a evolução para a contabilidade de acréscimo nos organismos públicos e a criação de um sistema de normalização contabilístico para a AP, integrado e coerente, permitirá facilitar a tarefa de controlo do deficit público pelo INE. Estatísticas fiáveis são fundamentais para monitorar estes agregados (deficit e dívida pública) e a base de acréscimo, porquanto permite melhorar a convergência das contas públicas com as contas nacionais, tem aqui alguma contribuição.

4.2. Organismos Normalizadores

4.2.1. Organismos Internacionais

O *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) é um conselho normalizador independente do IFAC e é composto por representantes de organismos de diversos países membros do IFAC, sendo Portugal representado pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

O IPSASB emite normas de contabilidade para o sector público, que se denominam de IPSAS que são baseadas nas *International Financial Reporting Standards* (IFRS), emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

As normas do IPSASB procuram que seja possível comparar as demonstrações financeiras ao nível mundial, mas este órgão regulador é de carácter privado e não tem poder suficiente para exigir o cumprimento das IPSAS (Brusca, I. & Montesinos, V., 2012, p. 183).

No site do IPSASB, consultado em 27/10/2012, podia ler-se que: “(...) As IPSAS são estabelecidas pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), uma federação privada. Eles, portanto, não têm força vinculativa. A elaboração das normas, contudo, foi promovida e financiada na maioria pelo Fundo Monetário Internacional e pelo Banco Mundial.”

As IPSAS estão a ser preparadas para a aplicação por entidades que adoptam o regime de acréscimo e o regime de contabilidade de caixa. O objectivo do IPSASB é servir o interesse público através do desenvolvimento de normas de contabilidade de alta qualidade e de outras publicações, para uso das entidades do sector público em todo o mundo na preparação de relatórios com finalidade geral (IFAC, 2012).

As IPSAS são desenvolvidas para aplicar em todos os países e jurisdições com diferentes sistemas políticos, diferentes formas de governo e disposições institucionais e administrativas. O IPSASB reconhece a diversidade de formas de governo, tradições sociais e culturais, e os mecanismos de prestação de serviços que existem nas várias jurisdições que podem adoptar as IPSAS (IFAC, 2012).

As demonstrações financeiras só devem ser descritas como cumprindo as IPSAS se derem cumprimento a todos os requisitos de cada IPSAS aplicável. Isto destina-se a aumentar a qualidade e transparência do relato financeiro do sector público proporcionando melhor informação para a gestão financeira e tomada de decisões do sector público. No prosseguimento deste objectivo, o IPSASB apoia a convergência das normas de contabilidade do sector público nacionais e internacionais e a convergência das bases de contabilidade e bases de estatística de relato financeiro quando apropriado e também promove a aceitação das normas e outras publicações (IFAC, 2012).

Atualmente, quinze Estados membros da União Europeia (UE) estão a incorporar as IPSAS, em certa medida, sendo que nove desses já utilizam as normas de contabilidade nacionais de acordo com as IPSAS.

"A adoção de contabilidade de exercício pelos Estados-Membros representaria um passo histórico no sentido de conseguir a transparência governamental e servir o interesse público", disse Andreas Bergmann, presidente do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB). "O desenvolvimento de normas de contabilidade de alta qualidade como as IPSAS vai exigir um rigoroso processo para garantir que as EPSAS sejam semelhantes. O IPSASB disponibiliza especialistas de contabilidade pública da UE para total cooperação e recursos na produção, adoção e execução das EPSAS."

4.2.2. Organismos Nacionais

Decorrente da nova Lei Orgânica do Ministério das Finanças publicada a 15 de Dezembro de 2011, foi extinta a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, tendo as suas atribuições e competências de normalização para o sector público sido integradas na Comissão de Normalização Contabilística, através do Decreto-Lei nº 134/2012, de 29 de Junho, que no artigo 2º refere: "Incumbe à CNC realizar os trabalhos técnicos com vista à aprovação de um único Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP) adaptado às normas internacionais específicas para o sector público (IPSAS) e às leis nacionais em que estas matérias são reguladas."

Em Portugal incumbe à CNC realizar os trabalhos técnicos com vista à aprovação de um único Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP) adaptado às normas internacionais específicas para o sector público (IPSAS) e às leis nacionais em que estas matérias são reguladas (art. 2º do Decreto-Lei nº 134/2012, de 29 de junho).

O organismo nacional responsável pela tradução das IPSAS em Portugal é a OROC tendo transcritas 32 IPSAS.

4.2.3. Necessidade de Informação Harmonizada

A actividade das administrações públicas representa uma parte importante do produto interno bruto (PIB) em todas as economias da UE, sendo os seus activos e passivos substanciais em todos os países da UE. Por conseguinte, é importante que sejam geridos

de forma eficaz e que as administrações públicas sejam responsáveis por essa gestão perante os seus cidadãos, os seus representantes, os investidores e outras partes interessadas.

Como já referido anteriormente, “As estatísticas das finanças públicas fornecem informações sobre a contabilidade dos diferentes subsectores das administrações públicas, para que os decisores políticos e outras partes interessadas possam analisar a situação financeira e o desempenho das administrações públicas, bem como a sustentabilidade a longo prazo das finanças públicas. As principais fontes destas estatísticas são os registos contabilísticos e os relatórios das diferentes administrações públicas, completadas com informações financeiras dos bancos centrais. Para a elaboração das contas nacionais e, evidentemente, para o planeamento orçamental, a coordenação e a supervisão, é necessário dispor de contas financeiras fiáveis das administrações públicas” (Relatório da CE, 2013).

Dois dos indicadores mais importantes da sustentabilidade orçamental são a dívida e o défice, que são utilizados no interior da UE para verificar o cumprimento dos termos do Pacto de Estabilidade e Crescimento¹³.

O artigo 126.º do TFUE e o Protocolo n.º 12 sobre o procedimento relativo aos défices excessivos (PDE¹⁴), anexo aos Tratados, especifica que a relação entre o défice orçamental programado ou verificado e o produto interno bruto (PIB) não deve exceder os 3 %, ao passo que a relação entre a dívida pública e o PIB não deve, em princípio, ultrapassar os 60%. A Comissão segue de perto estes constrangimentos impostos às políticas orçamentais nacionais, a fim de assegurar o bom funcionamento da união económica e monetária. Quando um Estado-Membro não respeita os limites impostos e

¹³ O Pacto de Estabilidade e Crescimento foi aprovado em 1997. Composto por três textos legais, visava ao nível do seu ‘braço preventivo’, o reforço da supervisão das situações orçamentais e a coordenação das políticas económicas e, ao nível do seu ‘braço correctivo’, a clarificação da implementação prática do procedimento dos défices excessivos. Estes objectivos traduziram-se no compromisso de respeitar no médio prazo um saldo orçamental próximo do equilíbrio ou em excedente, na obrigatoriedade de apresentação e avaliação de Programas de Estabilidade e de Convergência, a serem actualizados anualmente pelos Estados-Membros, e na definição das circunstâncias excepcionais, dos prazos a respeitar e das sanções a aplicar no âmbito do procedimento dos défices excessivos. Resolução do Conselho Europeu de 17 de Junho de 1997 (97/C236/01), Regulamento do Conselho (CE) n.º 1466/97 de 7 de Julho e Regulamento do Conselho (CE) n.º 1467/97 de 7 de Julho.

¹⁴ O procedimento em caso de défice excessivo está previsto no artigo 126.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Este artigo obriga os Estados-Membros a evitar défices excessivos nos orçamentos nacionais. O valor de referência para a existência de um défice público é de 3 % do Produto Interno Bruto (PIB).

se considera que essa situação é mais do que meramente excepcional e temporária, é lançado o PDE.

Seguidamente, depois de a Comissão ter formulado o seu parecer, o Conselho decide, com base numa proposta da Comissão, se o défice deve ser considerado excessivo e, na afirmativa, dirige recomendações ao Estado-Membro e atribui-lhe um calendário para a aplicação de medidas correctivas (Relatório da CE, 2013).

No apuramento do défice orçamental na ótica das Contas Nacionais é necessário proceder a um conjunto de ajustamentos aos resultados apurados em Contabilidade Pública, como já foi referido anteriormente. A actual Contabilidade Pública em Portugal obedece ainda em grande parte das entidades a uma ótica de caixa. Em Contas Nacionais registam-se os encargos assumidos num determinado período contabilístico independentemente do seu pagamento ocorrer noutro período. Simetricamente excluem-se pagamentos respeitantes a encargos assumidos noutros períodos. Outro importante ajustamento efetuado está relacionado com a delimitação setorial do setor das AP, onde são incluídas entidades que não estão integradas no saldo em Contabilidade Pública mas que pertencem ao setor institucional das AP na ótica das Contas Nacionais e são retiradas entidades que não integram esse setor, mas estão incluídas no saldo em Contabilidade Pública (INA, 2013).

4.3. Implementação das IPSAS

O artigo 3.º da Directiva 2011/85/UE estabelece que, «no que diz respeito aos sistemas nacionais de contabilidade pública, os Estados-Membros devem criar sistemas contabilísticos que abranjam, de forma integral e coerente, todos os subsectores da administração pública e contenham as informações necessárias para gerar dados de exercício, com vista à elaboração dos dados baseados no SEC 95». Assim, o artigo reconhece a incoerência essencial entre as contas do sector público, que apenas registam fluxos de caixa, e o facto de a supervisão orçamental da UE se basear no princípio do acréscimo contemplado no SEC 95. Para tal, é necessário transformar os dados da contabilidade de caixa em dados de contabilidade de acréscimo, através de aproximações e ajustamentos que envolvem estimativas macroeconómicas. Além disso, nos casos em que não existem contas elaboradas numa base de acréscimo ao nível

microeconómico, as transacções financeiras e os balanços têm de ser elaborados a partir de várias fontes diferentes, o que dá azo a uma «discrepância estatística» entre o défice compilado através de contas não financeiras e o défice compilado através de contas financeiras (Relatório da CE, 2013).

A disponibilidade e a qualidade dos dados estabelecidos de acordo com os princípios do SEC 95 são fundamentais para assegurar o correcto funcionamento do quadro de supervisão orçamental da União. O SEC 95 assenta em informações fornecidas com base na contabilidade de exercício.

Tendo em conta a eficácia comprovada dos quadros orçamentais baseados em regras e elaborados pelos Estados-Membros no aumento da apropriação nacional das regras orçamentais da União e na promoção da disciplina orçamental, o quadro de supervisão orçamental reforçado da União tem de assentar em sólidas regras orçamentais numéricas específicas para cada país, compatíveis com os objectivos orçamentais ao nível da União (Directiva 2011/85/UE).

O SEC define o enquadramento para a contabilidade estatística ao nível macroeconómico para os sectores público e não público na UE e baseia-se no princípio da especialização. Os dados sobre o défice e a dívida públicos baseados no SEC para efeitos do PDE são o resultado da consolidação das contas individuais das entidades das administrações públicas nos Estados-Membros da UE e estão definidos na legislação da UE. No contexto da supervisão orçamental da UE e do PDE, cabe à Comissão, em conformidade com o artigo 126.º do TFUE, a responsabilidade de avaliar regularmente a qualidade tanto dos dados efectivamente notificados pelos Estados-Membros como das contas do sector das administrações públicas, compiladas em conformidade com o SEC. Os acontecimentos recentes, em particular os casos de apresentação de informação financeira inadequada por parte de alguns Estados-Membros, demonstraram que o sistema para as estatísticas orçamentais não reduziu suficientemente o risco de que os dados apresentados ao Eurostat tenham uma qualidade insuficiente. Além disso, o impacto da crise económica e financeira acentuou a necessidade de se reforçar a estrutura da governação económica na área do euro e em toda a União Europeia (Directiva 2011/85/UE).

Com o intuito de restaurar a confiança e prevenir futuras crises na zona euro e na UE, procurando a estabilidade económica foi reforçado em 13 de Dezembro de 2011 o Pacto

de Estabilidade e Crescimento (PEC), que passou a vigorar com um novo conjunto de regras para a supervisão económica e orçamental. Estas novas medidas, o chamado "*six-pack*"¹⁵, são feitas de cinco regulamentos e uma directiva proposta pela Comissão Europeia e aprovada por todos os 27 Estados-Membros e Parlamento Europeu (MEMO/11/988, 2011).

É seu objectivo alargar e reforçar a supervisão das políticas orçamentais e macroeconómicas, bem como das reformas estruturais, para colmatar as lacunas da legislação existente. Assim, estão agora previstos novos mecanismos em caso de incumprimento por parte dos Estados-Membros. É fundamental que estes mecanismos se baseiem em informação estatística de elevada qualidade, produzida com base em normas contabilísticas sólidas e harmonizadas, adaptadas ao sector público europeu (Relatório CE, 2013).

As IPSAS são actualmente o único conjunto de normas de contabilidade do sector público reconhecido internacionalmente. As IPSAS baseiam-se nas normas internacionais de informação financeira (IFRS), que são amplamente aplicadas pelo sector privado, consistindo, na fase actual, num conjunto de trinta e duas normas de contabilidade de acréscimo e uma norma de contabilidade de caixa (Relatório da CE, 2013).

As IPSAS assentam na ideia de que a gestão moderna do setor público, conforme com os princípios de economia, eficácia e eficiência, depende de sistemas de informação de gestão capazes de fornecer informações atualizadas, precisas e fiáveis sobre a situação e o desempenho económico e financeiro de um Estado, como seria o caso com qualquer outro tipo de entidade económica. Actualmente, há 15 Estados-Membros da UE que estabelecem algumas ligações às normas IPSAS nas suas normas nacionais de contabilidade pública; desses, nove baseiam as suas normas nacionais nas normas IPSAS (ou pelo menos orientam-se por elas), cinco fazem algumas referências a essas normas e um aplica-as a certos setores das administrações locais. No entanto, apesar de reconhecerem o valor incontestável das IPSAS, nenhum Estado-Membro as aplicou na íntegra.

¹⁵ O pacote de seis medidas compõe-se por um pacote legislativo de seis relatórios sobre governação económica.

Tal como sucede com qualquer outra atividade económica, a gestão e o controlo da eficácia e da eficiência do sector público dependem da gestão e do controlo da sua situação económica e financeira e do seu desempenho.

A propósito da adopção e aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público numa carta enviada ao G-20¹⁶ pelo IFAC, este recomenda (recomendação 4) o G-20 a incentivar o *Financial Stability Board*¹⁷ (FSB) a incluir as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público como um conjunto de normas fundamentais para a solidez dos sistemas financeiros e merecedor de implementação atempada.

A elevada qualidade e oportunidade de relatórios com base na contabilidade de acréscimo no sector público pode ser alcançada através da adopção de padrões de alta qualidade globalmente aceites, de relatórios desenvolvidos especificamente para o sector público, por exemplo, as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público (IPSAS), emitido pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB).

A inclusão de IPSAS como um conjunto de padrões-chave é coerente com a ambição declarada do FSB que "A lista de normas essenciais serão revistas e actualizadas periodicamente pelo FSB à luz da evolução das políticas a nível internacional". A crise da dívida soberana foi claramente um evento que deu origem a um número muito significativo de evolução das políticas a nível internacional.

O uso de IPSAS por governos em todo o mundo vai melhorar a qualidade das informações financeiras fornecidas por entidades públicas, o que é crítico para os investidores, contribuintes, e ao público em geral a entender o impacto das decisões

¹⁶ O Grupo dos 20 (ou G20) é um grupo formado pelos ministros de finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo mais a União Europeia. Foi criado em 1999, após as sucessivas crises financeiras da década de 1990. O G-20 estuda, analisa e promove a discussão entre os países mais ricos e os emergentes sobre questões políticas relacionadas com a promoção da estabilidade financeira internacional e encaminha as questões que estão além das responsabilidades individuais de qualquer organização.

¹⁷ O FSB foi criado para coordenar a nível internacional o trabalho de autoridades financeiras nacionais e organismos internacionais de normalização e de desenvolver e promover a implementação de medidas eficazes de regulação, supervisão e outras políticas do sector financeiro. Ele reúne autoridades nacionais responsáveis pela estabilidade financeira em importantes centros financeiros internacionais, instituições financeiras internacionais, agrupamentos sectoriais internacionais de reguladores e supervisores, e comités de peritos do banco central. O FSB é presidido por Mark Carney, governador do Banco da Inglaterra.

tomadas pelos governos em relação ao seu desempenho financeiro, posição financeira, e fluxos de caixa. A adopção global dessas normas vai facilitar a comparabilidade de tais informações numa base global e ajudar nas decisões de gestão interna na alocação de recursos (planeamento e orçamento), monitoramento, prestação de contas e sustentabilidade a longo prazo. Como um conjunto universal de normas de contabilidade do sector público, as IPSAS também fornecem uma melhor informação sobre os riscos sistémicos associados às responsabilidades do governo, e representaria um passo significativo em alcançar a transparência financeira dos governos nacionais em todo o mundo. Além disso, os relatórios financeiros usando IPSAS suportam a capacidade de conduzir a uma alta qualidade da auditoria de demonstrações financeiras dos governos, de fornecer uma base sólida e critérios adequados em que auditores (na maioria dos casos, os auditores do sector público e as instituições supremas de auditoria) podem realizar o seu trabalho.

Embora a aplicação de IPSAS por si só não resolva os problemas evidenciados pela crise da dívida soberana, o uso adequado das informações financeiras prestados a partir de tais normas serviria para ajudar os funcionários públicos e outros grupos para avaliar as implicações das decisões fiscais propostas ou feitas pelo governo. Na verdade, pode-se argumentar que, sem uma melhor informação e uma maior transparência e prestação de contas, os problemas evidenciados pela crise da dívida soberana nunca serão verdadeiramente e adequadamente resolvidos (Consultado em 25 de outubro de 2012 (site IFAC) *Letter to the G-20: IFAC Urges G-20 To Take Action Against Inconsistent, Unreliable Public Sector Financial Reporting*).

4.3.1. Alterações previstas

O ponto 16 do prefácio às normas internacionais de contabilidade, refere que “Quando o regime de contabilidade de acréscimo está subjacente na preparação das demonstrações financeiras, as demonstrações financeiras incluirão a demonstração da posição financeira, a demonstração do desempenho financeiro, a demonstração de fluxos de caixa e a demonstração de alterações no activo líquido/capital próprio. Quando o regime de contabilidade de caixa está subjacente na preparação das demonstrações financeiras, a demonstração financeira principal é a demonstração dos recebimentos e pagamentos de caixa.”.

Ainda no prefácio às IPSAS, diz o ponto “17. Além de preparar demonstrações financeiras com finalidade geral, uma entidade pode preparar demonstrações financeiras para outras partes (tais como organizações do governo, legislatura, e outras partes, que desempenhem uma função de supervisão) que possam pedir demonstrações financeiras à medida para satisfazer as suas necessidades específicas de informação. Tais demonstrações são referidas como demonstrações financeiras de finalidade especial. O IPSASB incentiva o uso de IPSAS na preparação de demonstrações financeiras com finalidade especial sempre que apropriado.”.

O ponto 22. refere que o “O IPSASB pretende também facilitar o cumprimento das IPSAS em regime de acréscimo por meio do uso de disposições transitórias em certas normas. Quando existam disposições transitórias, elas podem conceder a uma entidade tempo adicional para satisfazer os requisitos completos de uma IPSAS específica com base no acréscimo ou proporcionar dispensa de certos requisitos quando se aplicar inicialmente uma IPSAS. Uma entidade pode em qualquer altura adoptar o regime de contabilidade de acréscimo de acordo com as IPSAS. Neste momento, a entidade deve aplicar todas as IPSAS de regime de acréscimo e pode escolher aplicar quaisquer disposições transitórias numa IPSAS individual com base no acréscimo.”.

De facto as IPSAS tornaram-se uma referência ao nível mundial na avaliação das práticas de contabilidade adoptadas pelos governos em todo o mundo, independentemente da política e sistema económico de cada país (Toudas, K. & Poutos, E. & Balios, D., 2013), pelo que nos últimos anos muitos são os países que tentam modernizar os sistemas de gestão do sector público tendo tido o IPSASB um papel de extrema importância que apoiado pela IFAC tem vindo a encorajar os países a harmonizar as suas normas nacionais.

Para os autores supracitados as "IPSAS" referem-se às normas para relatar as finanças públicas exigido ou recomendado por (1) tratados internacionais, acordos e contratos, e (2) as organizações internacionais de carácter oficial.

Ou seja, para estes existe uma distinção entre as ipsas (em minúsculas) - normas internacionais de contabilidade do sector público – e IPSAS (em maiúsculas), ou seja, direito internacional público normas de contabilidade.

A primeira categoria inclui, por exemplo, as definições de "deficit" e "dívida", utilizada no cálculo dos rácios financeiros sob o Tratado de Maastricht¹⁸ e no cumprimento dos requisitos de condicionalidade do Fundo Monetário Internacional (FMI)¹⁹.

A segunda categoria inclui as exigências de relatórios financeiros do governo na Organização das Nações Unidas (ONU) e Sistema Europeu de Contas Nacionais (SEC), Government Finance Statistics do FMI (GFS) e Transparência Fiscal (FT), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE).

Em 2005, a IFAC publicou um documento (*Research Report*, intitulado *International Public Sector Accounting Standards and Statistical Bases of Financial Reporting: an analysis of Differences and Recommendations for Convergence*), que visa identificar as diferenças na informação relatada de acordo com as IPSAS e o documento SEC 95; e identificar um processo de eliminar ou reduzir diferenças que não sejam necessárias; considerar se eventualmente algumas diferenças são necessárias para os diferentes objectivos dos dois sistemas (Revista da OTOC, ano XIII, nº152, citado por Rodrigues, Out., 2012, p. 41). Esta autora referia que talvez houvesse necessidade de ser desenvolvido a longo prazo uma demonstração de reconciliação das diferenças.

Em 2010, a UE através de uma proposta de directiva comunitária sobre os requisitos dos quadros orçamentais, indicava que os EM deviam implementar sistemas de contabilidade pública, aplicando a base do acréscimo de forma compreensiva e consistente em todos os sectores do governo, como definido no SEC 95.

No caso Português no que respeita à adopção das IPSAS, numa primeira fase importa a uniformização decorrente da aplicação do POCP às administrações públicas e só depois poderão existir condições para implementação das IPSAS.

¹⁸ O Tratado de Maastricht, também conhecido como Tratado da União Europeia (TUE) foi assinado a 7 de Fevereiro de 1992 na cidade holandesa de Maastricht. O Tratado de Maastricht foi um marco significativo no processo de unificação europeia, fixando que a integração económica até então existente entre diversos países europeus se somaria uma unificação política. O seu resultado mais evidente foi a substituição da denominação Comunidade Europeia pelo termo actual União Europeia.

¹⁹ O Fundo Monetário Internacional (FMI) é uma organização internacional que se iniciou em 1944 na Conferência de Bretton Woods e que foi formalmente criada em 27-12-1945 por 29 países-membros (homologado pela ONU em abril de 1964). O objetivo declarado do FMI era ajudar na reconstrução do sistema monetário internacional no período pós-Segunda Guerra Mundial. Os países contribuem com dinheiro para o fundo através de um sistema de quotas a partir das quais os membros com desequilíbrios de pagamento podem pedir fundos emprestados temporariamente. Através desta e outras atividades, tais como a vigilância das economias dos seus membros e a demanda por políticas de auto-correção, o FMI trabalha para melhorar as economias dos países.

A aplicação do POCP a toda a AP constitui uma forma de facilitar a aplicação IPSAS para o sector público, apesar das diferenças de uma forma geral que podem surgir entre os dois normativos (nacional e internacional) nomeadamente, com a terminologia aplicada, depois com algumas diferenças na contabilização que é reflectida nas DF e por fim nas notas/relato dos anexos às DF.

Sem classificar positiva ou negativamente a adopção das IPSAS, até porque é prematuro fazê-lo, referia Jorge (2012): “preferimos apenas listar resumidamente algumas das alterações que se podem esperar:

- Passar a um sistema assente numa lógica de orientações e não de regras (...);
- Admitir o justo valor como critério de mensuração de alguns ativos (...);
- Admitir estimativas, logo juízos de valor, em muitas situações (por exemplo, imparidades, provisões, etc.) (...);
- Passar a modelos de demonstrações financeiras com apresentações significativamente distintas dos atuais (...);
- Preparar uma demonstração da *performance* financeira apresentando os gastos por funções, bem como uma demonstração dos fluxos de caixa no âmbito da contabilidade financeira (...);
- Passar a dar mais ênfase à divulgação da informação anexa às demonstrações financeiras (...).”

4.3.2. Avaliação da Adopção das IPSAS

Tendo em conta o que precede, o artigo 16.º, n.º 3, da Diretiva 2011/85/UE exige que se proceda a uma avaliação da adequação das IPSAS aos Estados-Membros (Relatório CE, 2013).

4.3.2.1. Constrangimentos

Os benefícios potenciais devem ser ponderados pelos custos da aplicação de uma contabilidade de acréscimo harmonizada das administrações públicas nos Estados-Membros da UE. Com base na informação facultada pelos países que já avançaram para a contabilidade de acréscimo, só em termos muito latos é possível estimar quais poderão

ser os custos para os Estados-Membros, embora esses custos sejam provavelmente significativos. Os custos dependem grandemente da escala e do calendário da aplicação da contabilidade de acréscimo, da dimensão e complexidade do sector público e do grau de exaustividade e fiabilidade dos sistemas existentes. Além disso, a experiência revela que os Estados-Membros podem considerar conveniente modernizar os seus sistemas de gestão das finanças públicas ao mesmo tempo que introduzem novas normas contabilísticas (Relatório da CE, 2013).

O Relatório da CE (2013) faz uma análise aos custos potenciais de uma harmonização contabilística com base na experiência dos países para os quais existem dados disponíveis, referindo que os custos na passagem de um sistema de contabilidade de caixa para um sistema de contabilidade de acréscimo são muito elevados, podendo elevar-se a 50 milhões de euros (apenas para a administração central e excluindo-se os outros níveis da administração pública), dando o exemplo de um país da UE de média dimensão. Este montante poderia incluir, por exemplo, as despesas com a aplicação das novas normas, bem como os correspondentes instrumentos contabilísticos informáticos centrais, mas não os custos associados a uma reforma completa do sistema de informação financeira. Nos Estados-Membros de maior dimensão, e, por exemplo, naqueles em que existem sistemas autónomos de administração regional ou sistemas públicos mais complexos, bem como naqueles que não tenham realizado progressos no que respeita à aplicação da contabilidade de acréscimo, estes custos podem ser muito mais elevados, especialmente se a transição para um sistema harmonizado de contabilidade de acréscimo for acompanhado de reformas mais amplas das práticas contabilísticas e de informação financeira. Para um Estado-Membro de menor dimensão, que disponha já de sistemas nacionais de contabilidade de acréscimo, os custos poderão ser inferiores a 50 milhões de euros. Acresce que a aplicação de sistemas de contabilidade de acréscimo nos Estados-Membros exigiria ainda à Comissão um investimento significativo em termos de liderança, conhecimentos periciais e recursos.

De acordo com o relatório 2011/1536 da Inspeção-Geral de Finanças produzido sobre a migração de contabilidade de caixa para o POCP na AP-Central, entidade que deu origem à atual ESPAP, os custos são já significativos em Portugal. Ainda sem adopção das IPSAS o custo anual global da solução GerFiP (de acordo com o relatório de gestão da GeRAP de 2010) aproxima-se de 15 milhões de euros.

O Relatório da CE relata os pontos de vista expressos pelas autoridades dos Estados-Membros e por outros interessados durante a consulta pública²⁰ e, a conclusão geral é dupla: por um lado, parece claro que as IPSAS não podem simplesmente ser aplicadas nos Estados-Membros da UE tal como o são atualmente; por outro, as IPSAS constituem uma referência incontornável para o estabelecimento de contas harmonizadas do setor público na UE.

Por um lado, há que abordar as seguintes preocupações:

- Atualmente, as normas IPSAS não descrevem com suficiente precisão as práticas contabilísticas a seguir, tendo em conta que algumas dessas normas oferecem a possibilidade de escolher entre vários tratamentos contabilísticos alternativos, o que, na prática, limitaria a harmonização;
- Na atual fase de desenvolvimento, o conjunto de normas não está completo em termos de cobertura ou da sua aplicabilidade prática a alguns tipos importantes de fluxos das administrações públicas, tais como os impostos e as prestações sociais, e não tem suficientemente em conta as necessidades, características e interesses específicos da comunicação de informações no setor público. Uma questão importante é a capacidade das IPSAS para resolver o problema da consolidação das contas de acordo com a definição das administrações públicas, que constitui atualmente um conceito fulcral da supervisão orçamental na UE;
- Pode igualmente considerar-se que, atualmente, as IPSAS não são suficientemente estáveis, uma vez que se prevê que algumas dessas normas venham a ter de ser atualizadas assim que estiverem concluídos os trabalhos sobre o atual projecto concebido para completar o quadro conceptual das IPSAS, o que deverá acontecer em 2014; e
- Atualmente, a governação das IPSAS ressent-se da participação insuficiente das autoridades contabilísticas do setor público da UE. Durante o ano de 2012, o quadro de governação das IPSAS foi revisto para ter em conta as preocupações das partes interessadas. Qualquer reforma deste género deve garantir o reforço da independência do processo de elaboração de normas, tendo ao mesmo tempo em conta, de forma eficaz, as necessidades específicas do setor público. Além disso, o Conselho das IPSAS não parece dispor atualmente de recursos

²⁰ Public consultation — Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States: Summary of responses.

suficientes para garantir uma resposta, com a necessária rapidez e flexibilidade, à procura de novas normas e orientações sobre as questões ligadas à evolução do contexto orçamental, em especial na sequência da crise.

Por outro lado, a maioria das partes interessadas reconhece que as IPSAS constituiriam um quadro de referência adequado para o desenvolvimento futuro de um conjunto de normas de contabilidade do setor público europeu, a seguir referido como *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS).

As EPSAS confeririam à UE a capacidade de desenvolver as suas próprias normas, a fim de satisfazer as suas próprias necessidades com a rapidez necessária. As EPSAS constituiriam um conjunto de normas de contabilidade harmonizadas do setor público segundo o princípio da contabilidade de acréscimo, adaptado às exigências específicas dos Estados-Membros da UE, e poderiam ser aplicadas na prática. A aplicação das EPSAS à escala da UE diminuiria dramaticamente a complexidade dos métodos e processos de compilação utilizados para transformar esses dados numa base semi-harmonizada e minimizaria os riscos no que diz respeito à fiabilidade dos dados comunicados pelos Estados-Membros e publicados pelo Eurostat.

Admite-se que a primeira etapa poderia consistir em aplicar a governação da UE a este projeto, com o objetivo de clarificar o quadro conceptual e de estabelecer uma contabilidade do setor público comum a toda a UE. As EPSAS poderiam inicialmente basear-se na adoção de um conjunto de princípios fundamentais das IPSAS. Poderiam também inspirar-se nas normas IPSAS acordadas em comum pelos Estados-Membros. Todavia, estas últimas não devem ser consideradas como um obstáculo ao desenvolvimento das primeiras.

4.3.2.2. Vantagens

A adoção de um conjunto único de normas de contabilidade de acréscimo a todos os níveis das administrações públicas na UE teria claras vantagens para a gestão e governação do sector público (Relatório da CE, 2013).

Este relatório refere as seguintes vantagens na adopção da contabilidade de acréscimo ao nível microeconómico no sector público:

- Melhora a eficácia e a eficiência das administrações públicas;
- Facilita a obtenção de liquidez, condição necessária para manter o funcionamento do serviço público;
- Fornece a informação necessária de maneira fiável e atempada;
- Melhora a gestão e controlo da situação económica e financeira, bem como o seu desempenho;
- Melhora a transparência, a responsabilização e a comparabilidade em matéria de apresentação de informações financeiras;
- Melhora a eficiência e a eficácia das auditorias públicas.

4.3.3. Transparência da Informação Financeira

A transparência é um dos elementos fundamentais que assegura a qualidade dos dados orçamentais e deverá implicar a disponibilização regular destes dados ao público (Directiva 2011/85/UE). O ponto 2 do artigo 13º da Directiva 2011/85/UE, refere que a fim de promover a responsabilização orçamental, deve ser claramente estabelecida a responsabilidade das autoridades públicas nos diferentes subsectores da administração pública.

Os governos que usam a base de caixa não podem ser transparentes, o seu relato apenas apresenta uma parte da fotografia. (Revista da OTOC, ano XIII, nº152, citado por Rodrigues, Out., 2012, p. 45).

O Documento de Estratégia Orçamental para 2012-2016 refere: “De acordo com as sugestões dos nossos parceiros internacionais, serão utilizados os princípios da *Internacional Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) na apresentação de contas das entidades do sector público, o que aumentará a transparência na prestação de contas e a responsabilização dos agentes envolvidos.”

Os pontos 24 e 27 do prefácio das normas internacionais de contabilidade referem o seguinte:

“24. A Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público (IPSAS) 1, "Apresentação de Demonstrações Financeiras" inclui o seguinte requisito:

"Uma entidade cujas demonstrações financeiras cumpram as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público devem divulgar esse facto. As demonstrações financeiras não devem ser descritas como cumprindo as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público a menos que elas cumpram todos os requisitos de cada Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público aplicável".

27. O IPSASB crê que a adopção das IPSAS juntamente com a divulgação da conformidade destas conduzirá a uma significativa melhoria na qualidade do relato financeiro com finalidade geral pelas entidades do sector público. Isto, por sua vez, é provável que conduza a avaliações melhor informadas das decisões de imputação de recursos, feitas por governos, aumentando por este meio a transparência e a prestação de contas.”.

Já a IPSAS 24 tem implícita a transparência quando expressa: “ 1. Esta Norma exige uma comparação de quantias orçamentais e de quantias reais provenientes da execução do orçamento a serem incluídas nas demonstrações financeiras de entidades às quais é exigido, ou que pretendam, tornar publicamente disponíveis o(s) seus(s) orçamento(s) aprovado(s) e relativamente aos quais elas são publicamente responsáveis. A Norma também exige a divulgação de uma explicação das razões das diferenças materiais entre o orçamento e as quantias reais. A conformidade com os requisitos desta Norma assegurará que as entidades do sector público dêem cumprimento às suas obrigações de prestação de contas e aumentem a transparência das suas demonstrações financeiras ao demonstrar a conformidade com o(s) orçamento(s) aprovado(s) pelos quais são publicamente responsáveis e, sempre que o(s) orçamento(s) sejam preparados na mesma base, as suas demonstrações, o seu desempenho financeiro na consecução dos resultados orçamentados.

Dentro das recomendações da IFAC ao G-20, a recomendação 3 encoraja a adopção pelos governos da contabilidade baseada no acréscimo que promove mais transparência e *accountability* nas finanças públicas e permite a monitorização da dívida do Estado e das suas implicações. Dado o número de bancos e investidores privados a deter dívida pública não nos deve surpreender que haja uma crescente procura do mesmo nível de

transparência que é esperado do sector privado (Revista da OTOC, ano XIII, nº152, citado por Rodrigues, Out., 2012, p. 44).

4.3.4. Controlo da Aplicação das IPSAS

O Relatório da CE relativo à aplicação das IPSAS refere que os sistemas de contabilidade microeconómica harmonizados para todas as entidades do sector público (ou seja, a administração pública) em todos os Estados-Membros da UE, combinados com o controlo interno e a auditoria externa, parecem ser a única maneira eficaz de compilar dados do défice e da dívida de grande qualidade segundo o princípio da contabilidade de acréscimo e em conformidade com as disposições legislativas em vigor. Esta é também uma das principais ideias subjacentes à Diretiva 2011/85/UE.

A Recomendação 4 do IFAC argumenta sobre a necessidade do G-20 adoptar as IPSAS, o que apoiará a condução de auditorias de alta qualidade das demonstrações financeiras do governo (Revista da OTOC, ano XIII, nº152, citado por Rodrigues, Out., 2012, p. 44).

Para promover um reporte financeiro em base de acréscimo, com informação precisa e atempada, por parte dos governos e entidades do sector público, a IFAC recomendava também, entre outros aspectos, demonstrações financeiras auditadas divulgadas seis meses após a data de fecho, orçamentação e relato na mesma base de acréscimo e a adoção das normas internacionais de contabilidade do sector público (IPSAS) (Revista da OTOC, ano XIII, nº152, citado por Jorge, Out., 2012, p. 49).

A aplicação das IPSAS não é sinónimo de representação de transparência e responsabilidade pelos gestores e executores financeiros e até mesmo pelo Governo. Como referia Chan (2006), as IPSAS podem servir apenas para contribuir de forma limitada para o reforço da capacidade institucional nos países em desenvolvimento. As IPSAS pressupõem a existência de um sistema robusto de controlo interno, pois a aplicação destas não isenta a manipulação de operações subjacentes por parte dos seus executores. Considerando-se a vulnerabilidade do governo em países em desenvolvimento pela sua má conduta financeira, a confiabilidade dos números nas demonstrações financeiras não podem ser um dado adquirido, mesmo quando são

usadas as IPSAS. Por esta razão os gestores financeiros e contabilistas terão uma responsabilidade e participação acrescida na luta global contra a corrupção no governo.

Actualmente o Estado não dispõe de auditores independentes que procedam à certificação das contas dos organismos públicos. Os revisores de contas apenas têm desenvolvido os procedimentos de certificação de contas em organismos que impõem a existência de um fiscal único.

A aplicação correcta de um normativo contabilístico, nomeadamente das IPSAS, deve ser assegurada por auditores, com certificação de contas, através de uma opinião independente.

5. Conclusões

A crise financeira e económica internacional iniciada no ano de 2008 abalou as estruturas de gestão dos orçamentos do sector público dos países pertencentes à União Europeia, principalmente daqueles países que como Portugal, tinham grandes fragilidades estruturais, e que não aplicavam correctamente os procedimentos e normas orçamentais, financeiras e de controlo adequados, assentes em princípios internacionalmente válidos e aceites, suficientes para evitar a grave pressão financeira lançada pelos mercados ao nível europeu e internacional.

Neste contexto houve a necessidade de avançar rapidamente para uma reforma no sistema de contabilidade público, com o intuito de harmonizar procedimentos orçamentais e contabilísticos de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao sector público assentes em princípios da NPM.

Com tremendas dificuldades financeiras (endividamento, sem possibilidade de aceder ao financiamento internacional através dos mercados) para as entidades públicas e privadas e, com o sistema bancário debilitado, Portugal viu-se obrigado a recorrer a ajuda externa financeira, através da intervenção da TROIKA constituída pelo BCE, CE e FMI, tendo sido assumido com estas entidades compromissos de reforço da gestão orçamental, financeira e económica, assente na correcção dos desequilíbrios orçamentais, na estabilização do sistema financeiro e na adopção de reformas estruturais que permitissem aumentos sustentados de competitividade internacional.

Apesar das alterações previstas no âmbito da RAFE, e passado quase 16 anos da aprovação do POCP baseado na contabilidade do acréscimo, continuam a existir organismos na AP que apenas utilizam a contabilidade de caixa, dificultando o conhecimento da real situação económico-financeira e condicionando a consolidação das contas públicas essenciais para a apresentação financeira das contas nos termos da contabilidade nacional.

O apoio da ajuda externa veio colocar a descoberto questões “escondidas” centradas na actividade financeira pública, ficando à vista um défice e uma dívida pública acima dos padrões definidos no SEC, que obrigaram Portugal a repensar e a mudar de atitudes do ponto de vista financeiro e da gestão pública essenciais para o equilíbrio orçamental e financeiro do país que até aquele momento tinham sido subvalorizadas, ignoradas,

tratadas de forma passiva por políticos, gestores e executores. Muitos foram os factos que provaram que importantes regras económicas europeias não foram respeitadas por alguns governos nacionais, acabando por afectar outras economias.

No decorrer das várias avaliações feitas ao Programa de Ajustamento Económico e Financeiro a Portugal foi possível verificar nos Relatórios emitidos a necessidade em aplicar medidas de correcção orçamental, orientadas para inverter a situação de desequilíbrio financeiro. A necessidade de aplicar estas medidas provam que durante muito tempo o Estado enquanto “guardião” e “gestor” dos dinheiros públicos não soube aplicar de forma responsável, diligente, com eficiência, eficácia e ética necessária para evitar que Portugal fizesse parte do grupo de Países com necessidade de assistência financeira, deixando os diversos *stakeholders* desconfiados e incrédulos quanto à gestão feita pelos governos e também quanto à fiabilidade dos dados relativos a endividamento.

Portugal enquanto membro da União Europeia não pode tomar soluções políticas e orçamentais para resolver os seus problemas de forma individual, pois qualquer decisão tomada pode trazer consequências para outro EM, por isso tem que reformular e readaptar as políticas à realidade actual para estar preparado para dar respostas mais rápidas aos novos desafios globais.

Desta forma foi “sugerida” a utilização das IPSAS, como referência, para o normativo contabilístico nacional, contribuindo para a melhoria da compreensibilidade, fiabilidade e comparabilidade da informação financeira entre os subsectores que compõem o sector público administrativo e por outro lado possibilitando a comparação das economias e empresas inseridas na UEM e internacionalmente.

Para além da implementação das IPSAS e subjacente à nova Lei do Enquadramento Orçamental e no alinhamento de uma directiva do Conselho da UE surge um novo modelo orçamental, que tem por base um conjunto de regras financeiras e orçamentais capazes de promover e assegurar a sustentabilidade das finanças públicas e a estabilidade macroeconómica.

Conforme foi referido ao longo deste trabalho, foram vários os factores que terão contribuído para agravar a situação de fragilidade da gestão financeira em que nos encontramos, entre eles podemos referir os seguintes:

- A falta de normalização de procedimentos contabilísticos no sector público;
- A lentidão e não aplicação do POCP em toda a AP;
- A prática usual de utilização da contabilidade numa óptica de caixa, sem a correta aplicação dos princípios e procedimentos subjacentes a esta contabilidade, como exemplo o momento do registo de compromissos;
- A ausência ou pouca preparação dos gestores, por vezes com desconhecimento das matérias financeiras da contabilidade pública;
- A ausência de decisores políticos com poder para “obrigar” o cumprimento das leis.

Para correcção dos factos referidos, foram muitas as alterações sofridas na gestão financeira pública, principalmente nos últimos três anos, sendo já visível o progresso nas alterações e propostas definidas no âmbito do PAEF, restando-nos saber se Portugal aprende a “lição” e se sairá a ganhar com esta nova reforma “financeira”.

Algumas das “imposições” da TROIKA para o recebimento do empréstimo financeiro a Portugal traduzem-se através de medidas em curso na gestão orçamental e financeira em benefício da sustentabilidade das finanças públicas, tais como:

- A aplicação da Lei dos compromissos e dos pagamentos em atraso;
- A revisão da Lei do Enquadramento Orçamental;
- A revisão da Lei das Finanças Locais;
- A difusão e implementação do POCP em toda a AP;
- O início dos trabalhos para a aplicação das IPSAS;
- A reforma do modelo orçamental;
- A especificação de um quadro plurianual de programação orçamental;
- A reorganização de serviços com a centralização das estruturas de suporte (área de recursos humanos, financeira e patrimonial) comuns a diversos organismos nas Secretarias Gerais dos Ministérios;
- A criação do Conselho das Finanças Públicas;
- O desenvolvimento de estruturas de sistemas de informação normalizados para toda a AP.

O art. 11º da Lei do Enquadramento Orçamental (LEO), prevê que a prestação de contas por parte de todas as entidades públicas deva ser feita com base no POCP, com

excepção das entidades que aplicam o Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) ou que já elaborem as suas contas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade.

Torna-se obrigatória a conclusão da reforma de adopção de uma contabilidade patrimonial pela Administração pública através do Plano Oficial de Contabilidade Público aprovado pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3/09, que deverá permitir, de acordo com o seu preâmbulo:

- a) A tomada de decisões estratégicas no domínio orçamental, designadamente no âmbito da orçamentação plurianual, face ao acompanhamento dos compromissos com reflexos em anos futuros;
- b) Disponibilizar informação para apoiar a actividade de controlo da actividade financeira da Administração Pública pelas entidades com competência legal nesse domínio e reforçar a transparência da situação financeira e patrimonial, bem como das relações financeiras do Estado;
- c) A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional, particularmente dos que respeitam às contas nacionais das administrações públicas e que são particularmente importantes para aferição do cumprimento dos compromissos assumidos no quadro do Tratado instituindo a União Europeia.”

Em paralelo com a aplicação do POCP e no âmbito do Plano de Redução e Melhoria da Administração Pública ²¹ (PREMAC), altera-se o modelo organizacional dos Ministérios, como aconteceu com o Ministério das Finanças.

O preâmbulo da Lei nº 117/2011, de 15 de Janeiro (Lei Orgânica do Ministério das Finanças) referia: “ (...) o início de uma nova fase da reforma da Administração Pública, no sentido de a tornar eficiente e racional na utilização dos recursos públicos e, por outro, para o cumprimento dos objectivos de redução da despesa pública a que o país está vinculado. (...)”, subjacente a uma nova forma de gestão dos recursos humanos e financeiros, com o objectivo de racionalizar estruturas do Estado e de melhor

²¹ O PREMAC e respetivo plano de trabalhos, aprovado no dia 20 de julho de 2011, visou os objetivos de redução permanente de despesa e de implementação de modelos mais eficientes para o funcionamento da administração central.

utilização dos seus recursos humanos. Estava assente a ideia “(...) de repensar e reorganizar a estrutura do Estado, no sentido de lhe dar uma maior coerência e capacidade de resposta no desempenho das funções que deverá assegurar, eliminando redundâncias e reduzindo substancialmente os seus custos de funcionamento.”

Da concretização desta Lei transitaram para a SGMF as atribuições comuns aos organismos como a IGF, DGO, GPEARI, DGTF, DGAEP, centralizando-se domínios da gestão de recursos humanos, financeiros e patrimoniais, esperando-se conseguir vantagens significativas, desde a redução de despesa, maior flexibilidade e controlo dos recursos e do orçamento, a eliminação de duplicação de prestação de contas, obtenção da consolidação de contas da base do acréscimo reduzindo a necessidade de ajustamento na apresentação das contas no âmbito da contabilidade nacional.

Apesar das possíveis vantagens, são de referir algumas críticas à forma como o processo de centralização foi conduzido, observando-se falhas na implementação da estrutura organizacional, devido à ausência de preparação prévia de procedimentos necessários para a migração das estruturas. Foram feitas alterações no decorrer do processo de centralização, e as estruturas eram ajustadas sempre que eram detectadas falhas, pouca divulgação e clarificação dos objectivos pretendidos, preocupação extrema pelos decisores na apresentação de resultados, com o objectivo do cumprimento dos compromissos assumidos no âmbito do PAEF, que resultou numa desorganização e pouca orientação para atingir os objectivos definidos de forma eficiente.

A conclusão da implementação do POCP pode permitir que num futuro a médio e longo prazo seja possível ao Estado elaborar o Orçamento do Estado e as demonstrações financeiras num sistema unificado em base de acréscimo baseado nas IPSAS ou EPSAS, harmonizadas com as IFRS e com o futuro SEC 2010.

Para que isso seja possível, todas as entidades do Estado devem adoptar um sistema de contabilidade na base do acréscimo no sector público, visto ser um instrumento necessário para evitar algumas das manipulações que são permitidas pela contabilidade de caixa, em que o pagamento pode ser antecipado ou adiado de forma a ser registado no período que a administração decida.

No entanto, a contabilidade de acréscimo não visa suprimir ou substituir a contabilidade de caixa, nomeadamente nos casos em que esta última é utilizada para efeitos de

elaboração do orçamento e de controlo orçamental. Com efeito, a contabilidade de acréscimo deve ser vista como um complemento da «pura» contabilidade de caixa e não como uma alternativa. Ao fornecer uma imagem completa da situação económica e financeira e do desempenho das entidades, a contabilidade de acréscimo coloca a contabilidade de caixa no seu contexto global (Relatório da CE, 2013).

A aplicação da contabilidade na base do acréscimo tem vantagens que se relacionam com a contabilidade nacional, porque Portugal é membro da UE, e porque esta é a utilizada na União Europeia e, ainda, porque permite efectuar comparações internacionais mais rigorosas, permite analisar as contas das administrações públicas (saldo global e dívida pública), permite que o reporte feito pelo governo português às instituições europeias, que acompanham a execução orçamental, seja feito com base no SEC 95, bem como permite obter um maior rigor analítico.

A entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em 2010 para o sector privado em Portugal reforça a possibilidade de uma mudança da contabilidade pública através da criação de um Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP) de acordo com as IPSAS.

O SNCP poderá ser mais bem sucedido do que o POCP, pois pretende-se mais do que uma normalização da contabilidade “visão interna local”, ou seja, quer-se chegar mais longe alcançando harmonização contabilística “visão externa global”.

Referia Jorge (2012, p. 49) que “(...) a falta de harmonização continua ainda a ser um problema entre os sistemas de Contabilidade Pública, nomeadamente entre Estados membros da UE e mesmo até entre diferentes níveis de governo no mesmo país.”

O Relatório do Orçamento do Estado para 2013, refere que, foram iniciados os trabalhos no sentido da utilização dos princípios da *Internacional Public Sector Accounting Standards* na apresentação de contas das entidades do sector público.

A adopção destes princípios contabilísticos promove a transparência na prestação de contas e a responsabilização. Contudo, o reporte de informação em base de caixa manter-se-á como uma parte importante do processo de prestação de contas devido à necessidade de prever as necessidades de tesouraria e o financiamento em termos globais (na realidade, as IPSAS incluem também as preocupações de tesouraria).

Há também que ter presente que, apesar de a contabilidade de acréscimo ser um sistema mais complexo do que a pura contabilidade de caixa, a grande variedade de normas, planos e procedimentos contabilísticos e sistemas informáticos, bem como de normas e práticas de auditoria que frequentemente coexistem – mesmo no seio de um subsector da administração pública de um único Estado-Membro sugere que a sua harmonização permitiria reduzir a burocracia e os custos, o que, a médio e a longo prazo, compensaria largamente o investimento previsto.

Além disso, os importantes custos financeiros reais esperados podem ser contrabalançados pelos potenciais benefícios, nomeadamente no que toca a uma melhor governação, maior responsabilidade, melhor gestão do sector público e à transparência necessária ao bom funcionamento dos mercados, o que provavelmente reduzirá os rendimentos exigidos pelos proprietários de títulos da dívida pública, ainda que tal não seja quantificável.

Ainda sobre a adopção das IPSAS referiam os autores (Toudas, K. & Poutos, E. & Balios, D., 2013) que o sistema está projetado e testado em conformidade com as leis específicas, códigos e princípios, a segurança é garantida, o financiamento e aprovação são garantidos, e o trabalho é feito e refeito, se necessário. A configuração padrão é apenas uma preliminar no longo processo de reforma de contabilidade num governo. O processo é repetido para todos os governos de um país, e para todos os governos ao redor do mundo.

No entanto, podem levantar-se questões sobre a viabilidade e conveniência de usar os códigos dessas normas. Existe conhecimento suficiente que nos permite especificar com confiança as exigências de todos os governos?

Assim, para além das vantagens na adopção das IPSAS concluímos que existem alguns constrangimentos que se colocam ao nível internacional e nacional que devem ser ponderados e analisados.

Quando falamos no sentido global temos que reflectir no seguinte:

- A comparação da contabilidade dos governos ao nível global, está no estágio inicial de desenvolvimento;
- A base de conhecimento das normas internacionais é ainda insuficiente;

- A não obrigatoriedade da implementação das normas internacionais pelos governos;
- Aplicação de um conjunto de requisitos de contabilidade uniformes para todos os governos, sem ter em conta os diversos ambientes e cultura.

Mas, como se explica a sua adopção em Portugal, onde alguma contabilidade de acréscimo já existe e num contexto do seu alargamento, via implementação do POCP, a todas as entidades da Administração Pública? Sem sequer existirem ainda estudos empíricos sobre as consequências desta adopção global do POCP, ou seja, ainda não estão avaliados os resultados das reformas passadas e em curso, o processo de adopção das NICSP que se avizinha (SNCP?), parece ser explicado não por cumprimento de objectivos internos (...), mas por estímulos externos (...) (Revista da OTOC, ano XIII, nº153, citado por Jorge, Out., 2012, p. 45).

Como refere Jorge (2012), ainda sem estar concluída a reforma do POCP, já Portugal está a preparar a adopção das IPSAS, e mesmo que as alterações previstas entre os dois normativos estejam relacionadas apenas com questões terminológicas, certo é que não havendo avaliação da reforma inacabada do POCP, não se consegue prever na sua plenitude o impacto que as IPSAS possam ter na contabilidade pública. Este poderá ser um constrangimento na adopção das IPSAS para além daqueles que a seguir indicamos:

- O curto prazo de tempo estabelecido para a implementação das IPSAS;
- A conclusão da aplicação do POCP nos diversos sectores da AP;
- A generalização do sistema de contabilidade de acréscimo dependente da implementação do POCP;
- A possível necessidade de eliminação dos diferentes planos sectoriais públicos pode retardar o processo de harmonização para as IPSAS;
- A possível falta de alinhamento entre o tempo da implementação das IPSAS e a necessária formação de gestores, executores;
- Os custos dos recursos tecnológicos e humanos que são necessários para implementarem as IPSAS;
- A necessária adaptação cultural e ambiental das IPSAS ao país;
- A necessária adaptação das IPSAS ajustadas a requisitos específicos próprios do país;
- A provável aplicação das EPSAS em vez das IPSAS;

➤ A dependência da decisão política.

Como podemos constatar existe ainda um longo caminho a percorrer na harmonização contabilística internacional e nacional, por isso, não bastará certamente a vontade dos governos em implementar as IPSAS. Estamos perante uma revolução global, onde as esperanças são elevadas, mas os riscos podem ser maiores.

Como referido anteriormente as IPSAS poderão servir de “base” à futura adopção das EPSAS, mas porquê percorrer o caminho das IPSAS, se podemos já começar a preparar a implementação das futuras EPSAS?

Se houver sucesso na aplicação das IPSAS ou EPSAS na Contabilidade Pública, esta será certamente a maior reforma ao nível da contabilidade na Administração Pública, contribuindo decisivamente para uma maior cultura de *accountability* e de rigor na gestão dos recursos públicos. Claro que terá que existir uma forte intervenção política, acção normalizadora orientada para a convergência das NICSP com o SEC 2010 em paralelo com a formação intensiva de todos os atores envolvidos.

Só com a conjugação dos diversos factores anteriormente referidos será possível obter-se um Balanço do Estado na prestação de contas (CGE), que é de extrema importância e crucial para a obtenção não só das previsões das cobranças de receitas e pagamentos, de despesas de um determinado ano económico, mas principalmente para a possibilidade deste apresentar o conjunto de cobranças e pagamentos resultantes de créditos e dívidas de um determinado ano económico.

Só assim, Portugal conseguirá “competir” em igualdade com outros países da Europa e fora desta, não esquecendo que se o orçamento nacional e europeu funcionar como uma espécie de “contrato” entre os cidadãos eleitores, o poder legislativo e o poder executivo, o plano financeiro proposto vai estar sujeito a uma avaliação de desempenho contribuindo desta forma para o aumento da transparência.

Recomendações

Repensar o modelo de gestão financeira do Estado tornando-o suficiente, adequado e fiável necessário para responder às necessidades internas e externas, particularmente no que respeita à “obrigatoriedade” da aplicação das IPSAS na Europa, avançando no sentido de implementar as futuras EPSAS ajustadas para a perspectiva europeia, com as características próprias dos países da UE, tendo por base as normas aplicadas internacionalmente (IPSAS).

Desenvolver competências adequadas entre os dirigentes superiores da AP condicionado a sua nomeação para os cargos “financeiros” à existência de conhecimentos de contabilidade pública (contabilidade orçamental e patrimonial).

Forçar a necessidade de pessoal qualificado em contabilidade pública, por exemplo Técnicos Oficiais de Contas em todas as entidades públicas criando condições para a responsabilização efectiva das contas dessas entidades.

Desenvolver sistemas de informação integrados e facilitadores da adopção das IPSAS/EPSAS possibilitando a consolidação de dados para a Contabilidade Nacional de forma automatizada e fiável.

6. Referências bibliográficas

- Brusca, I. & Montesinos, V. (2012). *La reforma del sector público y las normas internacionales de contabilidad: el caso de España*. Contaduría Universidad de Antioquia, 60, 179-207.
- Carapeto, C. & Fonseca, F. (2006). *Administração Pública: Modernização, Qualidade e Inovação*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Carvalho, J. & Martinez, V. & Pradas, L. (1999). *Temas de Contabilidade Pública*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Carvalho, E. (2001). *Reengenharia na Administração Pública. A procura de novos modelos de gestão* (pp. 17-76). Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa. Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas.
- Carvalho, E. (2008). *Reforma administrativa sob o mote do new public management: os casos de Portugal, Espanha e Irlanda*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa.
- Carvalho, J. (2009). *Manual de Formação: Prestação de Contas na Administração Pública*. Lisboa: Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- Chan, J. (2006). *IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries*. University of Illinois at Chicago.
- Choi, F. D. S. & Frost, C. A. & Meek, G. K. (1999). *International Accounting*. (Third Edition). Prentice Hall, Inc.
- Christiaens, J. & Reyniers, B. (2009). *Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study*. Faculteit Economie en Bedrijfskunde.
- Comissão Europeia. (2002). *Manual do SEC 95 sobre o défice e a dívida das administrações públicas*. Eurostat.
- Comissão Europeia. (2013). *A adequação das IPSAS para os Estados-Membros*. Relatório da Comissão Europeia.
- DGO. Ministério das Finanças e Administração Pública. (2008). *Avaliação do Processo Orçamental em Portugal*. Relatório da OCDE.

Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980’s: variations on the theme. *Accounting Organizations and Society*, vol. 20 n.º2/3, pp.93-109.

IFAC (2012). Manual das Normas Internacionais do Sector Público. Traduzido e Republicado OROC. Versão original IPSASB, publicação feita pelo IFAC.

Inspeção-Geral de Finanças (2011), Relatório nº 2011/1536 sobre a migração da contabilidade de caixa para o POCP na AP-Central.

Jorge, S. (2012). *Novas tendências da Contabilidade Pública: Portugal numa perspectiva internacional (I)*. Revista da OTOC, nº 152, p. 47-52.

Jorge, S. (2012). *Novas tendências da Contabilidade Pública: Portugal numa perspectiva internacional (II)*. Revista da OTOC, nº 153, p. 40-45.

MEMO/11/988 (2011). *EU Economic governance "Six-Pack" enters into force*. Brussels: European Parliament.

Mozzicafreddo, J. (2001). Modernização da Administração Pública e poder político. In Mozzicafreddo, J. & Gomes, J.S. (Org). *Administração e Política: perspectivas de reforma da Administração Pública na Europa e nos Estados Unidos* (pp. 1-33). Oeiras: Celta Editora.

Nobes, C. & Parker, R. (1998). *Comparative International Accounting*. Prentice Hall.

Nogueira, S. & Ribeiro, N. (2007). *Divergências entre a Contabilidade Pública e Contabilidade Nacional: Análise às Contas da Administração Pública Portuguesa*. Instituto Politécnico de Bragança.

OCDE. (2002). *Public Sector Transparency and Accountability: Making it Happen*. OCDE Publication.

Pinto, A. C. & Santos, P. G. (ed.) (2005). *Gestão Orçamental Pública*. Lisboa: Publisher Team.

Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2004). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. (Second Edition). Oxford University Press.

Rodrigues, L. (2012). *Portugal rumo às normas internacionais de contabilidade pública*. Revista da OTOC, nº 152, p. 41-45.

Rodrigues, L. & Guerreiro, M. (2004). *A Convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*. Lisboa: Publisher Team.

Rodrigues, L. & Pereira, A. (2004). *Manual de Contabilidade Internacional: a diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional*. Lisboa: Publisher Team.

Santos, P. & Sarmiento, M. (2009). Convergência entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: os encargos assumidos e não pagos. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v.1, nº12, p. 75-86.

Toudas, K., Poutos, E., Balios, D. (2013). *Concept, Regulations and Institutional Issues of IPSAS: a critical review*. *European Journal of Business and Social Sciences*, Vol. 2, n.º 1, pp. 43-54.

➤ Fontes Legais

Lei 8/90, de 20/02 – Bases da Contabilidade Pública

Decreto-Lei nº 155/92, de 28/07 – Regime de Administração Financeira do Estado

Decreto-Lei nº 232/97, de 03/09 – Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)

Decreto-Lei nº 158/2009, de 13/07 – Aprova o Sistema de Normalização Contabilística

Lei nº 4/2004, de 15/01 - Estabelece os princípios e normas a que deve obedecer a organização da administração directa do Estado

Resolução Conselho de Ministros 124/2005, de 04/08 – Reestruturação da Administração Pública

Lei Constitucional nº 1/2005, de 12/08

Portaria nº 474/2010, de 1 de Junho - Aprova orientação genérica – Princípios de Consolidação

Memorando de Políticas Económicas e Financeiras, de 17/05/2011

Memorando de Entendimento Técnico (MET), de 17/05/2011

Directiva 2011/85/UE do Conselho, de 8/11 – Estabelece requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-Membros

Lei nº 52/2011, de 13/10 – Lei de Enquadramento Orçamental

Lei nº 117/2011, de 15/12 – Lei Orgânica do Ministério das Finanças

Lei nº 64-C/2011, de 30/12 – Estratégia e procedimentos a adoptar no âmbito da lei de enquadramento orçamental

Documento de Estratégia Orçamental 2012 – 2016, de Abril 2012. Lisboa: Ministério das Finanças

Decreto-Lei nº 134/2012, de 26/06 – Procede à revisão da estrutura da CNC

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

Grandes Opções do Plano

Programa de Estabilidade e Crescimento

Procedimento dos Défices Excessivos. 1ª Notificação de 2013, de 28 Março. Lisboa: INE

Tratado da Comunidade Europeia

SEC 95

SEC 2010

Relatório de Gestão e Contas GERAP, 2010

Relatório do 1º Trimestre do Conselho das Finanças Públicas, 2013

Relatório do Orçamento do Estado para 2012

Relatório do Orçamento do Estado para 2013

➤ Websites consultados entre o mês de Dezembro de 2011 a Outubro de 2013

Web da CNC – Disponível em : <http://www.cnc.min-financas.pt/>

Web do IPSAS – Disponível em: <http://www.ipsas.org/>

Web da OROC – Disponível em: <http://www.oroc.pt/>

Web da OTOC – Disponível em: <http://novosite.otoc.pt>

Web da wikipedia – Disponível em : <http://en.wikipedia.org/wiki/IPSAS>

Web do IFAC – Disponível em: <http://www.ifac.org/>, *Letter to the G-20: IFAC Urges G-20 To Take Action Against Inconsistent, Unreliable Public Sector Financial Reporting*

7. ANEXO 1

GUIÃO DA ENTREVISTA

GUIÃO DA ENTREVISTA SEMI-ESTRUTURADA

I . Identificação do entrevistado

1. Instituição
2. Nome
3. Função desempenhada

II. Questões a colocar ao entrevistado

1. Que vantagem observa na contabilidade de compromissos relativamente à contabilidade de caixa?
2. Em que medida estes dois sistemas contabilísticos (base de caixa e de compromissos) podem relacionar-se, ou não, de forma a prestarem informação baseada nas regras do Sistema Europeu de Contas 95 (SEC)?
3. Quais são os principais problemas na convergência/transição da contabilidade pública (contabilidade na óptica de caixa) aplicada ao Sector Público Administrativo para a contabilidade nacional (contabilidade na óptica de compromissos) das Administrações Públicas (AP)?
4. O que é preciso alterar para que Portugal consiga atingir a harmonização da informação contabilística e económica, de acordo com as políticas e princípios definidos no SEC?
5. Será a adopção do Plano Oficial de Contas Público (POCP) na AP crucial para a harmonização de procedimentos contabilísticos, facilitando desta forma, o ultrapassar das divergências existentes entre a Contabilidade Pública e o SEC?
6. Na sua opinião, como decorreu a adopção do POCP na AP até este momento?
7. Que factores contribuíram para facilitar/dificultar a adopção do POCP?
8. Faz sentido haver vários planos de contas sectoriais em Portugal?
9. Qual a relação das IPSAS com o SEC e que vantagens poderão surgir da sua aplicação?
10. Será que podemos esperar que sejam as IPSAS a influenciar uma eventual modificação da gestão na AP no sentido da economia, eficiência e eficácia?

11. Está a AP preparada para criar mecanismos que assegurem a transparência da informação financeira e *accountability* das instâncias de governação?
12. Existe algum risco de implementar uma nova reforma financeira, sem que as anteriores reformas tenham ficado concluídas na sua plenitude?
13. O que tem de ser feito para que seja possível adoptar os princípios das IPSAS no curto/médio prazo (até por volta de 2015)?
14. Está a Administração Pública dotada de recursos humanos capazes para responder rapidamente a esta mudança (para as IPSAS)?
15. Os sistemas de informação contabilísticos actuais são compatíveis com adopção das IPSAS?
16. Os decisores (Dirigentes, Técnicos, etc) da AP estarão preparados para usar a informação produzida por um sistema baseado nas IPSAS?
17. Quais os benefícios para o controlo da Administração Pública decorrentes da adopção das IPSAS?
18. Em que medida a aplicação das IPSAS poderá resultar numa maior transparência e rigor na apresentação da Conta Geral do Estado?
19. Está o Estado dotado de auditores independentes capazes de efectuar um controlo sobre a aplicação das medidas orçamentais e das IPSAS nos organismos públicos?
20. Quem deve auditar as contas das entidades públicas?
21. Podemos considerar que as mudanças serão acompanhadas por todos os membros da União Europeia?
22. Uma vez que os Estados Membros passaram também a elaborar informação para as entidades europeias, podemos assumir que será dado especial relevo às restrições impostas no âmbito do controlo do deficit público e da obediência ao estabelecido pelo SEC?

8. ANEXO 2

Resposta ao questionário

Entrevistado	Q 1. Vantagens da contabilidade de compromissos face à contabilidade de caixa
E – 1	Antecipar novas obrigações susceptíveis de gerar endividamento.
E - 2	Permite informação não só dos recebimentos e pagamentos mas também dos compromissos assumidos e por pagar.
E – 3	Reforça a “ <i>accountability</i> ” e a transparência das contas públicas, facilita a comparação internacional, reforça a qualidade das decisões de políticas económicas e financeiras, aumenta a eficiência da produção da informação financeira.
E – 4	Permite o reconhecimento, mensuração e relato de elementos das contas públicas que vão para além das despesas e receitas, nomeadamente, ativos, passivos, gastos e rendimentos. Permite maior transparência nas contas públicas, sobretudo porque permite mais e melhor informação para <i>accountability</i> e tomadas de decisão, por parte de gestores e também por parte de financiadores. Permite melhor informação para avaliar a sustentabilidade financeira das entidades públicas e, em última instância, dos governos.
E – 5	Permite o reconhecimento de custos e proveitos independentemente do seu pagamento e cobrança, como a mensuração e relato de elementos como ativos, passivos, custos e proveitos. Estas diferenças resultam em mais e melhor informação e em maior transparência das contas públicas.
Entrevistado	Q 2. Interação dos dois sistemas contabilísticos para prestação de informação SEC
E – 1	Complementares do sistema de informação contabilístico.
E – 2	A base de compromissos pede mais informação do que a base de caixa, modelo muito limitado e em desuso.
E – 3	É possível conciliar a base de acréscimo com a actual base de caixa modificada usada no subsistema orçamental. Deve existir subsistemas de contabilidade e relato orçamental, para além do financeiro.
E – 4	Para o reporte no âmbito das contas nacionais (PDE) segue-se o SEC 95, assente na base de acréscimo. A fonte de informação para as contas nacionais, no que respeita ao sector das AP vem do relato orçamental, da Conta Geral do Estado que é ainda em base de caixa e alguns ajustamentos, de várias categorias, têm que ser feitos para reconciliar os valores que vêm das contas públicas, para passar para as Contas Nacionais. Porém nesta conciliação, há ajustamentos que nada têm a ver com as diferentes bases contabilísticas.
E – 5	Estes dois sistemas contabilísticos relacionam-se no apuramento das contas Nacionais. Apesar do SEC 95 assentar já na contabilidade de acréscimo, a execução da Conta Geral do Estado, fonte de informação para as contas Nacionais, é ainda em base de caixa. Esta divergência obriga a alguns ajustamentos para reconciliar os valores que vêm da

	CGE. Contudo, há ajustamentos nesta conciliação que não têm a ver com as diferentes bases contabilísticas, mas com outras coisas como a tipologia de certas operações, que entram ou não para o défice/excedente na ótica das Contas Nacionais.
Entrevistado	Q 3. Principais problemas na transição da contabilidade pública (óptica de caixa) para a contabilidade nacional (na óptica de compromissos)
E – 1	Adaptação da cultura organizacional e a necessidade de formação específica de quadros.
E – 2	A atual contabilidade pública não é elaborada na base de caixa.
E – 3	A contabilidade na óptica de caixa reflecte apenas os pagamentos e recebimentos e não os compromissos plurianuais.
E – 4	Reconhece-se que se os países adoptarem as IPSAS, algumas divergências são esbatidas, outras ainda se têm que tentar resolver mudando critérios quer das IPSAS quer do SEC, e outras irão permanecer sempre. Não haverá nunca uma reconciliação a 100%, não esquecemos os propósitos da contabilidade pública e das contas nacionais são diferentes, os seus utilizadores também e, como tal, por muito que seja desejável um alinhamento ao máximo, por exemplo, os défices calculados num e noutro sistema nunca serão exactamente o mesmo valor.
E – 5	Considerando que os propósitos e utilizadores da contabilidade pública são diferentes dos da contabilidade nacional, é seguro dizer que a transição/convergência nunca será feita a 100%, sendo exemplo disso o facto de que os défices calculados por cada um dos regimes nunca serão iguais. Para além dos ajustamentos relacionados com as bases contabilísticas, outros terão também que ser feitos aos critérios de ambos os regimes.
Entrevistado	Q 4. Alterações necessárias para que seja possível a harmonização da informação contabilística e económica (políticas e princípios definidos na SEC)
E – 1	Política normalizadora visando a harmonização e intensa formação de quadros.
E – 2	Acabar com os diferentes planos sectoriais públicos e aprovar-se um sistema de contabilidade único que se aproxime das NICSP e do SEC.
E – 3	Generalização da contabilidade do acréscimo nos diversos sectores da AP.
E – 4	Teria que ser alterada a base em que é preparado e executado o orçamento que ainda é em base de caixa. Se o relato orçamental já fosse em acréscimo, a conciliação com o SEC era maior.
E - 5	A harmonização da informação contabilística e económica do Sector Público com o SEC, seria melhor alcançada se o orçamento fosse preparado em base de acréscimo, e não em base de caixa conforme

	acontece.
Entrevistado	Q 5. Criticidade da adopção do POCP para a harmonização de procedimentos contabilísticos
E – 1	Fundamental como aproximação à terminologia SEC.
E – 2	Foi um passo importante para que a contabilidade pública em Portugal permitisse dar muita da informação exigida pelo SEC.
E – 3	A adopção do POPC nos diversos subsectores da AP constitui o primeiro passo para a adopção generalizada da base do acréscimo, que é o suporte para a elaboração das contas necessárias ao Eurostat.
E – 4	Sendo o POCP em base de acréscimo, se já fosse implementado as entidades teriam mais experiência com esta base, mas continuando o orçamento em caixa, as divergências com o SEC continuarão a existir, além de outras divergências nada têm a ver com a base contabilística.
E – 5	Sim. Contudo, apesar da aprovação ter ocorrido há já 15 anos, apenas recentemente é que muitos organismos, designadamente da Administração Central, é que o começaram a implementar e nem sempre bem, sendo o orçamento do Estado ainda elaborado e executado em base de caixa. Se o POCP estivesse já implementado as entidades teriam mais experiência com a contabilidade em base de acréscimo, o que diminuiria as divergências entre a Contabilidade Pública e o SEC.
Entrevistado	Q 6. Avaliação da adopção do POCP até ao momento
E – 1	Lenta e carece de maior ênfase normalizador.
E – 2	O grau de implementação do POCP não é elevado, infelizmente, ao contrário da implementação do POCAL, POC educação e POC-MS.
E – 3	Inicialmente o POCP foi aplicado aos organismos dotados de autonomia administrativa e financeira e nessa altura era quase nula a experiência entre as Administrações Públicas, com a aplicação da base de acréscimo e com a própria contabilidade por partidas dobradas ou digrafia. Neste momento passados 16 anos sobre a aprovação do POPC a implementação é plena ou quase e os organismos já apresentam o B e DR.
E – 4	Nalguns organismos correu muito mal, sobretudo nos organismos integrados, nos SFA não. A implementação foi boa e o POCP até harmonizou procedimentos, já que a partir da RAFE até havia organismo autónomos que usavam o POC.
E – 5	Nos organismos da Administração Central, a adopção é ainda recente e em muitos casos mal executada. Contudo, nos serviços autónomos (SFA) a implementação foi boa, sendo de referir que havia inclusive organismos autónomos que anteriormente ao POCP aplicavam o POC, em consequência do Regime de Administração Financeira (RAFE).
Entrevistado	Q 7. Factores facilitadores
E – 1	Formação de quadros e criação de nichos exemplificativos.
E – 2	O investimento na formação.

E – 3	A solução informática RIGORE que evolui para o sistema atual GerFip, suportado pela ESPAP encontra-se actualmente implementado em mais de 300 organismos públicos, para o que terá contribuído a sistematização, uniformização e disseminação massiva desta solução.
E – 4	
E – 5	
Entrevistado	Q 7. Factores de entrave
E – 1	
E – 2	Dificuldade de alguns responsáveis em aderirem ao novo sistema contabilístico.
E – 3	Lentidão da aplicação do POCP nos organismos com autonomia administrativa.
E – 4	Desadequado sistema informático, alguma falta de formação técnica das pessoas, ausência de sanções para o não cumprimento de um sistema que deveria ser obrigatório, apesar de admitir que poderiam não haver condições para cumprir esta obrigatoriedade.
E – 5	Falta de um sistema informático adequado, falta de formação técnica dos trabalhadores públicos e resistência destes à mudança, e talvez até pela inexistência de sanções que deveriam ser aplicadas pela não adopção do POCP, sendo este de adopção obrigatória.
Entrevistado	Q 8. Lógica subjacente à existência de vários planos sectoriais
E – 1	Dificuldade de harmonização de procedimentos e da não efectivação do POCP.
E – 2	Não faz sentido a existência de vários planos sectoriais.
E – 3	Não faz sentido, deve ser criado um sistema contabilístico público suficientemente abrangente, apoiado numa estrutura conceptual e desenvolvido em normas contabilísticas que sejam adequadas a enquadrar as especificidades dos vários sectores, à semelhança do que se verifica no SNC para as empresas, em que é sistema único para os vários sectores de actividade.
E – 4	Não concordo com a existência de vários planos de contas. Poder-se-iam ter criado regras de consolidação e estava completo. Já as regras da contabilidade de custos sim, porque é informação que não faz parte da prestação de contas.
E – 5	Não me parece relevante este ponto. Ou seja sim e não. O plano previsto no POCP seria o suficiente com alguns ajustes menores de forma a englobar as diferenças que existem entre os vários sectores, e com a criação de regras de consolidação. No entanto o facto de haver planos sectoriais também não é problemático. Sendo que nesses planos há apenas diferenças substanciais nas regras da Contabilidade de Custos dada a sua natureza específica relativamente a cada sector.
Entrevistado	Q 9. Relação das IPSAS com o SEC e vantagens da sua aplicação
E – 1	

E – 2	As IPSAS têm como principal utilizador o gestor de cada entidade contabilística; O SEC preocupa-se com a contabilidade nacional e prestação de contas à UE. Uma é micro outra é macro. Infelizmente a contabilidade nacional não se entende com a informação do POCP. Uma adopção total das IPSAS aproximaria os dois sistemas.
E – 3	A contabilidade na base de acréscimo, generalizada na AP, com base nas normas internacionais permitirá evoluir para a consolidação de contas e para uma elaboração das contas nacionais macro para efeitos estatísticos mais fácil, embora seja necessário eliminar algumas diferenças de critério em termos de reconhecimento e mensuração.
E – 4	A relação é muito ténue, os fins são distintos. As IPSAS são normas de relato financeiro para uma entidade micro, o SEC é o sistema de contas para relatar informação macro. A adopção das IPSAS, por preconizarem uma contabilidade em base de acréscimo, podem permitir alguma melhoria na conciliação da informação entre a contabilidade micro e as contas nacionais, mas enquanto os orçamentos (micro) continuarem em base de caixa, há sempre ajustamentos.
E – 5	Os fins são diferentes. As IPSAS são normas de relato financeiro a nível micro, enquanto o SEC é um sistema de contas que relata a informação a nível macro. Porque as IPSAS instituem uma contabilidade em base de acréscimo, a sua adopção pode melhorar a conciliação entre a contabilidade micro e as contas nacionais. É contudo de referir que as IPSAS não abordam as matérias de elaboração e execução dos orçamentos. Que num país como o nosso são fundamentais.
Entrevistado	Q 10. Contributo das IPSAS para uma gestão da AP centrada nos três E's
E – 1	As reformas contabilísticas são catalisadoras de mudança.
E – 2	Penso que não.
E – 3	A contabilidade na base de acréscimo reforça a <i>accountability</i> e a transparência das contas públicas, facilita a comparação internacional, reforça a qualidade das decisões de políticas económicas e financeiras, é conciliável com a base de caixa, que continua a fornecer informação importante, designadamente quanto à liquidez da posição orçamental e aumenta a eficiência da produção de informação financeira.
E – 4	Não. É óbvio que boas tomadas de decisão assentam em boa informação financeira, e as IPSAS, enquanto proporcionando informação em base de acréscimo, são tidas como um normativo que permite informação de elevada qualidade, mas o mesmo pode ser advogado para o POCP/Planos sectoriais, já em acréscimo. Não obstante termos boa informação financeira, as decisões podem ser tomadas sem atender a essa informação e apenas por vontade política, ou seja, o facto de existir um bom instrumento para melhor gestão, não quer dizer que seja necessariamente usado.

E – 5	Apesar das IPSAS proporcionarem informação em base de acréscimo e de serem tidas como um normativo que faculta informação de alta qualidade, o mesmo pode ser dito relativamente ao POCP. Assim, apesar de se dispor já de boa informação financeira, as decisões podem ser tomadas em inconsideração com esta informação e apenas por vontade política, não estando por isso o uso das IPSAS necessariamente ligado a uma boa gestão na AP no sentido dos 3 E's.
Entrevistado	Q 11. Preparação da AP para a criação de mecanismos que assegurem a transparência financeira e <i>accountability</i> das instâncias de governação
E – 1	Fundamental para o sucesso de qualquer reforma.
E – 2	A transparência da informação tem mais a ver com a cultura de um País ou dos gestores. Não são as IPSAS que vão permitir uma maior transparência.
E – 3	Actualmente a AP utiliza ou já começa a utilizar a contabilidade de acréscimo, pelo que estão lançadas as bases para a transparência da informação financeira na medida em que os compromissos plurianuais inerentes às decisões políticas tomadas sejam evidenciados.
E – 4	Sim. Alguma prova disso é o facto de quererem avançar para o SNC/IPSAS.
E – 5	Considerando a vontade actual em criar um Sistema de Normalização Contabilística (SNC) para o Sector Público e em adoptar as IPSAS, creio que se poderá dizer que sim pois medidas como estas mostram que existe uma consciencialização no sentido de melhorar e uniformizar a informação financeira e de responsabilizar os governantes, resultando daí uma predisposição para criar mecanismos como tal.
Entrevistado	Q 12. Percepção do risco de se iniciar uma nova reforma financeira sem a conclusão das precedentes
E – 1	O risco é enorme, ficando a ideia de consumo inútil de recursos públicos.
E – 2	Sim, existe risco.
E – 3	Sim. Na AP a introdução de reformas ocorre a um nível mais lento. Basta relembrar que a LEO (2001) consagrava a adopção do POCP nos organismos dotados de autonomia administrativa e tal só recentemente começou a ocorrer. Creio que a transição para as IPSAS nos organismos que já utilizam o POCP há vários anos será mais fácil do que naqueles que apenas recentemente passaram a usar este referencial contabilístico. Também será muito importante a vontade e empenhamento do poder político.
E – 4	Sim. Deveria ser feito um balanço/avaliação da anterior reforma (POCP/Planos sectoriais) antes de se avançar para a próxima, mas também entendo que há alguma urgência em que se avance com algumas mudanças, nomeadamente porque está a haver problemas em

	sede de consolidação de contas. Mas para os organismos que já aplicam a base de acréscimo, o risco, por exemplo, de se avançar para as IPSAS é reduzido, ou seja, entendo que os organismos estão preparados, porque já têm experiência com a base de acréscimo.
E – 5	No caso dos organismos que já aplicam a contabilidade em base de acréscimo o risco de se avançar para uma reforma financeira será reduzido considerando que o regime das IPSAS é o mesmo. O mesmo não acontece com os restantes que ainda aplicam a base de caixa, sendo estes o exemplo de uma reforma que ainda não foi concluída. Neste seguimento considero que sim, existem alguns riscos, e ainda mais sem que antes de avançar para uma nova reforma se faça uma avaliação da anterior.
Entrevistado	Q 13. Factores essenciais à adopção dos princípios das IPSAS até cerca de 2015
E – 1	Calendarização realista, grande programa de formação e divulgação visando o envolvimento dos interessados, a par de uma pilotagem do organismo normalizador.
E – 2	Apenas uma decisão política.
E – 3	Terão que ser desenvolvidos os elementos estruturantes do sistema – estrutura conceptual, normas, plano de contas e demonstrações orçamentais e financeiras.
E – 4	Ajustar sistemas informáticos e dar formação às pessoas, pois as IPSAS são acréscimo mas algumas diferenças há com as actuais regras e base de acréscimo do POCP, e eventualmente será importante zelar por contas elaboradas por um TOC e certificadas por auditores/ROC.
E – 5	Será necessário criar/ajustar os sistemas informáticos às normas das IPSAS e dar formação especializada aos trabalhadores públicos, sendo ainda de maior urgência a transição plena para uma contabilidade em base de acréscimo a nível central e nos serviços integrados (organismos da administração central).
Entrevistado	Q 14. Presença de recursos humanos habilitados para lidar com as IPSAS
E – 1	Não existem.
E – 2	Haverá necessidade de formação mas penso que esse não é o problema.
E – 3	Esta mudança de paradigma na elaboração das contas dos organismos públicos irá implicar a necessidade de um esforço significativo ao nível da formação e poderá vir a sofrer alguns constrangimentos, tendo presente a não renovação dos recursos humanos na AP nos últimos anos nas áreas de suporte administrativo.
E – 4	Alguns organismos sim, pois as pessoas já lidam com a contabilidade patrimonial e de custos, mas noutros, designadamente na Administração Central e serviços não autónomos, terá que haver um grande investimento em formação, ou mesmo contratações de pessoas com

	habilitações em gestão e contabilidade pública.
E – 5	No caso dos serviços em que o POCP está devidamente implementado, os trabalhadores estão já familiarizados com a contabilidade em base de acréscimo estando assim mais habilitados a uma rápida adaptação às IPSAS, ao contrário do que acontece, em grande medida, na Administração Central e serviços integrados. Independentemente, considero que terá que se investir na formação dos trabalhadores, e mais intensivamente nos da Administração Central e serviços não autónomos, podendo-se justificar algumas contratações de pessoal com habilitação em contabilidade pública e vasto conhecimento e compreensão das IPSAS.
Entrevistado	Q 15. Compatibilidade dos SI com a adopção das IPSAS
E – 1	Não são compatíveis.
E - 2	A alteração é similar ao que aconteceu com a revogação do POC e entrada do SNC na privada. Uma mudança de linguagem e de paradigma.
E – 3	Os sistemas de informação contabilísticos atuais necessitarão de ajustamentos em termos, designadamente de nomenclatura de contas, mas creio que no essencial estarão aptos a suportar as alterações que se perspectivam.
E – 4	Terão que haver algumas adaptações das TI, pois os planos de contas têm que ser ajustados, também por força da Lei dos Compromissos.
E – 5	Os sistemas informáticos terão que ser ajustados ao previsto pelas IPSAS, tendo em conta as diferenças dos planos de contas, e também por força da Lei dos compromissos e pagamentos em atraso.
Entrevistado	Q 16. Preparação dos decisores para usar a informação produzida pelas IPSAS
E – 1	Não estão preparados.
E – 2	Não estão. Na administração pública predomina e continuará a predominar a óptica orçamental, de tesouraria e de compromissos. Esse é o problema da adopção das IPSAS que tem uma visão exageradamente económica e patrimonial.
E – 3	Será necessário assegurar sessões de divulgação dos novos normativos e modelos para que exista uma adequada compreensão por parte de todos os utilizadores.
E – 4	Alguns sim. Há muitos dirigentes com formação na área. Mas o problema é quererem usar essa informação.
E – 5	Alguns estão, nomeadamente os que têm formação em contabilidade pública. Mas o problema é não quererem usar essa informação em conformidade com as vontades políticas.
Entrevistado	Q 17. Benefícios para o controlo da AP decorrentes da adopção das IPSAS
E – 1	Qualidade da informação, comparabilidade, auxiliar à tomada de

	decisões.
E – 2	O actual sistema de controlo já é satisfatório. A adopção das IPSAS tem outras vantagens e uma possível adaptação não tem como justificação um maior controlo da AP.
E – 3	Reforço da <i>accountability</i> , transparência das contas públicas, facilita a comparação internacional, reforça a qualidade das decisões de políticas económicas e financeiras.
E – 4	São genericamente os trazidos pela base de acréscimo, a que se juntam os benefícios em sede de consolidação de contas (as empresas municipais e públicas usam já as IFRS e a consolidação beneficia com as IPSAS que são próximas das IFRS) e, claro, os relacionados com a harmonização internacional.
E – 5	Alguns estão, nomeadamente os que têm formação em contabilidade pública. Contudo, e como referi anteriormente, por vezes interfere não a incapacidade de usar a informação produzida, mas o não a querer usar em conformidade com as vontades políticas.
Entrevistado	Q 18. Contributo da adopção das IPSAS para uma maior transparência e rigor na CGE
E – 1	Sim pelos motivos da resposta na questão anterior.
E – 2	Permite uma maior comparabilidade e uma aproximação entre as contas individuais e as contas do Estado elaboradas pelas regras do SEC.
E – 3	As IPSAS ou EPSAS contribuirão para uma maior comparabilidade da Conta Geral do Estado de Portugal.
E – 4	A CGE é o relato da execução do OE. Se este é em caixa, a execução também é. As IPSAS nada têm a ver com o orçamento, pelo que não vejo consequências directas na transparência e rigor da CGE.
E – 5	Dado que as IPSAS não têm impacto no Orçamento do Estado e respectiva execução (CGE), não vejo de que forma poderão afetar a transparência e rigor da mesma.
Entrevistado	Q 19. Presença no Estado de auditores independentes capazes de efectuar um controlo da aplicação das medidas orçamentais e das IPSAS
E – 1	Neste momento não está preparado.
E – 2	Tal como acontece agora os auditores independentes, nomeadamente os ROC precisam e continuarão a precisar, mesmo que adaptando as IPSAS, a um a maior conhecimento das regras da gestão orçamental na AP.
E – 3	Actualmente o Estado não dispõe de auditores independentes que procedam à certificação das contas dos organismos públicos. Os revisores de contas têm desenvolvido os procedimentos de certificação de contas em organismos que impõem a existência de um fiscal único.
E – 4	Não disponho de informação para responder. Mas entendo que a aplicação correcta de um normativo contabilístico, nomeadamente das

	IPSAS, deve ser assegurada por auditores, com certificação de contas, através de uma opinião independente.
E – 5	Não tenho um conhecimento vasto dos auditores de que o Estado está dotado para lhe poder responder objectivamente. Concordo contudo que a aplicação das IPSAS deverá ser acompanhada com certificação de contas independente.
Entrevistado	Q 20. Entidades e actores responsáveis pela auditoria das entidades públicas
E – 1	ROC'S, IG'S, TC.
E – 2	ROC e TC.
E – 3	IGF e o TC.
E – 4	Auditores independentes, sem prejuízo do TC, cuja auditoria é de outro carácter, muito mais de forma legal.
E – 5	Para além do TC, auditores independentes.
Entrevistado	Q 21. Conformidade de todos os Estados-membros da UE às IPSAS
E – 1	É desejável.
E – 2	Esse é o objectivo
E – 3	A CE pronunciou-se sobre as IPSAS no contexto da UE e após consulta aos EM, identificou alguns problemas que condicionam a aplicação direta das IPSAS nos EM, pelo que recomenda a adopção das EPSAS definidas a partir das IPSAS e com as necessárias adaptações.
E – 4	Sim. No relatório de março da CE houve um pronunciamento para que as IPSAS sejam transformadas em EPSAS, estas sim serão generalizadas aos EM. Portugal já caminha para as IPSAS.
E – 5	Para além dos EM que estão já a caminhar para a implementação das IPSAS (como é o caso de Portugal), tem-se constatado, por parte da CE, uma vontade em transformar as IPSAS em EPSAS (<i>European Public Sector Accounting Standards</i>), sendo da opinião que pelo menos essas deverão ser generalizadas e acompanhadas por todos os membros da UE.
Entrevistado	Q 22. Relevo dado às restrições ao deficit público e à conformidade à SEC por parte da EU
E – 1	Tem que haver articulação entre as IPSAS e as regras específicas do SEC.
E - 2	Esse é o objectivo da adopção das IPSAS ou das EPSAS.
E – 3	A evolução para a contabilidade de acréscimo nos organismos públicos e a criação de um sistema de normalização contabilístico para a AP, integrado e coerente, permitirá facilitar a tarefa de controlo do deficit público pelo INE.
E - 4	Estatísticas fiáveis são fundamentais para monitorar estes agregados (deficit e dívida pública) e a base de acréscimo, porquanto permite melhorar a convergência das contas públicas com as contas nacionais, tem aqui alguma contribuição.

E – 5	<p>Estando toda a informação financeira uniformizada e em base de acréscimo, depreende-se que será naturalmente mais fácil e propício o controlo da obediência ao estabelecido pela SEC e do défice público. No entanto a fiabilidade das estatísticas financeiras, que estão na base do controlo da disciplina orçamental, tem sido questionada na UE. Nesse seguimento, a UE aprovou um pacote legislativo (<i>six pack</i>) que prevê a aplicação de directivas, por parte dos Estados-membros, que melhorem esta fiabilidade, e a recomendação da adopção de EPSAS.</p>
-------	---